

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 4 (133) • 2026

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	9
Zbiór orzeczeń	13



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. z 1997 r. 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 nr 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.)
EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93; Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 795)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930; Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.)
Konwencja	– Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899) zmieniona Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1691)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296; Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 468 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 490 ze zm.)
KPP	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C nr 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., str. 389)

KWPT	– Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.)
p.o.	– ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 59; Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 820 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270; Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.)
Prawo bankowe	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. Nr 140, poz. 939; Dz.U. z 2022 r. poz. 2324; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 38 ze zm.)
Prawo przewozowe	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe (Dz.U. Nr 53, poz. 272; Dz.U. z 2015 r. poz. 915 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 8; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1262)
p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269; Dz.U. z 2021 r. poz. 137; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L nr 119 z dnia 4 maja 2016 r., str. 1 ze zm.)
rozporządzenie nr 2021/23	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/23 z dnia 16 grudnia 2020 r. w sprawie ram na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu

	do kontrahentów centralnych oraz zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1095/2010, (UE) nr 648/2012, (UE) nr 600/2014, (UE) nr 806/2014 i (UE) 2015/2365 oraz dyrektywy 2002/47/WE, 2004/25/WE, 2007/36/WE, 2014/59/UE i (UE) 2017/1132 (Dz. Urz. UE L nr 22 z dnia 22 stycznia 2021 r., s. 1)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240; Dz.U. z 2023 r. poz. 1270; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741; Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 399)
u.k.p.	– ustawa z dnia 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami (Dz.U. Nr 30, poz. 151; Dz.U. z 2020 r. poz. 1268 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1226 ze zm.)
u.o.d.o.	– ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1000; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2019 r. poz. 1781 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350; Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 592 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31; Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.)
u.p.p.w.d.	– ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. z 2016 r. poz. 195; Dz.U. z 2024 r. poz. 1576 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 508)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535; Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 775)

u.p.z.p.	– ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717; Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 538)
u.s.g.	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. Nr 16, poz. 95; Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 609; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 662)
ustawa o BFG	– ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2016 r. poz. 996; Dz.U. z 2022 r. poz. 793 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 620 ze zm.)
ustawa o cudzoziemcach	– ustawa z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2013 r. poz. 1650; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1079)
ustawa o obligacjach	– ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz.U. z 2015 r. poz. 238; Dz.U. z 2020 r. poz. 1208; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1667)
ustawa o ochronie zwierząt	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. Nr 111, poz. 724; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2023 r. poz. 1580 ze zm.)
ustawa o Policji	– ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. Nr 30, poz. 179; Dz.U. z 2021 r. poz. 1882; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 636 ze zm.)
ustawa o rehabilitacji	– ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776; Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2026 r. poz. 884)
u.ś.r.	– ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. Nr 228, poz. 2255; Dz.U. z 2024 r. poz. 323 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1208 ze zm.)
u.t.k.	– ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. Nr 86, poz. 789; Dz.U. z 2019 r. poz. 710 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1234 ze zm.)
u.w.m.p.s.	– ustawa z dnia 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora (Dz.U. Nr 73, poz. 350; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 907 ze zm.)

u.z.p.d.f.	– ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930; Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 843 ze zm.)
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I OPS 2/25 (25 III 2026 r.)	41	Kryteria przyznawania świadczenia rodzinnego na rzecz dziecka posiadającego obywatelstwo polskie art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r.	13

Orzeczenia składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
II FSK 785/22 (15 XII 2025 r.)	42	Zasady unikania podwójnego opodatkowania dochodów marynarzy osiągających dochód lub zyski majątkowe, które mogą być opodatkowane w Norwegii art. 22 ust. 1, art. 14 ust. 3 Konwencji między RP a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania	24

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I GSK 999/21 (19 II 2025 r.)	43	Podjęmowanie uchwał w sprawie emisji obligacji jako kompetencja rady gminy art. 18 ust. 2 pkt 9b u.s.g. i art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach	50
III SA/Gd 171/25 (18 VI 2025 r.)	44	Zasady zwrotu rodzicom przez gminę kosztów przewozu niepełnosprawnego dziecka do szkoły art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o.	60

III FSK 656/25 (13 VIII 2025 r.)	45	Odpowiedzialność podatkowa byłego członka zarządu spółki za zobowiązanie podatkowe określone spółce art. 116 o.p.	68
I FSK 373/25 (9 IX 2025 r.)	46	Instrumentalne wykorzystanie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego art. 70 § 6 pkt 1 o.p.	80
I FSK 1306/22 (30 IX 2025 r.)	47	Reguły kompensowania nadpłat z zaległościami podatkowymi art. 76 § 1 i art. 76a § 1 i 2 o.p.	91
III FSK 977/24 (5 XI 2025 r.)	48	Warunki zwolnienia od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom kolejowym art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.	103
II GSK 1998/24 (6 XI 2025 r.)	49	Organy upoważnione ustawowo do określania przepisów porządkowych dotyczących gminnego regularnego przewozu osób art. 15 ust. 5 Prawa przewozowego, art. 40 u.s.g.	113
II GZ 702/25 (20 XI 2025 r.)	50	Możliwość udziału w charakterze uczestnika na prawach strony osób, których interes prawny został naruszony decyzją o przymusowej restrukturyzacji art. 33 § 2 p.p.s.a., art. 11 ust. 6 ustawy o BFG	130
II GSK 938/22 (25 XI 2025)	51	Decyzja o cofnięciu uprawnień do kierowania pojazdami na podstawie ostatecznego orzeczenia lekarskiego art. 79 ust. 4, 6 i 7 w zw. z art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p.	138
II OSK 1288/23 (26 XI 2025 r.)	52	Zasady ustalania opłaty planistycznej w przypadku zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego art. 37 ust. 1 u.p.z.p., art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n.	146
III OSK 1109/25 (2 XII 2025 r.)	53	Granice przetwarzania danych osobowych innych niż objęte tajemnicą bankową, niezwiązanych z wykonywaniem czynności bankowych art. 105 ust. 4 i art. 105a ust. 4 Prawa bankowego, art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO	154

III OSK 1744/25 (10 XII 2025 r.)	54	Zwolnienie policjanta ze służby w Policji w następstwie złożenia przez niego pisemnego raportu o wystąpieniu ze służby art. 41 ust. 3 ustawy o Policji	172
III OSK 2261/25 (16 I 2026 r.)	55	Właściwość sądów administracyjnych w sprawach kontroli uchwał Prezydium Sejmu RP art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.	181
II FSK 559/23 (26 I 2026 r.)	56	Koszty mediów związane z eksploatacją przedmiotu najmu a przychód podatkowy z najmu art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f.	194

Zbiór orzeczeń

41

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 25 marca 2026 r.
(I OPS 2/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

Sędziowie NSA: Iwona Bogucka (sprawozdawca), Aleksandra Łaskarzewska, Monika Nowicka, Jolanta Rudnicka, Marek Stojanowski (sprawozdawca), Marian Wolanin

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 25 marca 2026 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej wniosku Rzecznika Praw Dziecka z dnia (...) października 2025 r., nr (...), o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) uchwały mającej na celu wyjaśnienie: „Czy obywatelstwo i status pobytowy osoby wnioskującej o przyznanie świadczenia rodzinnego na rzecz dziecka posiadającego obywatelstwo polskie, która to osoba nie mieści się w kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania tego świadczenia, wskazanych w art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 323 ze zm.), powinno przesądzać o wydaniu decyzji odmownej dotyczącej przyznania tego świadczenia?”

postanawia odmówić podjęcia uchwały.

Z uzasadnienia

Wnioskiem z (...) października 2025 r., nr (...), na podstawie art. 10a ust. 1 ustawy z dnia 6 stycznia 2000 r. o Rzeczniku Praw Dziecka (Dz.U. z 2023 r. poz. 292) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Rzecznik Praw Dziecka (dalej:

Rzecznik, RPD) wystąpił o podjęcie uchwały mającej na celu rozstrzygnięcie istniejącej w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżności w wykładni przepisów prawa przez udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy obywatelstwo i status pobytowy osoby wnioskującej o przyznanie świadczenia rodzinnego na rzecz dziecka posiadającego obywatelstwo polskie, która to osoba nie mieści się w kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania tego świadczenia, wskazanych w art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 323 ze zm.; dalej: u.ś.r.), powinno przesądzać o wydaniu decyzji odmownej dotyczącej przyznania tego świadczenia?

W ocenie Rzecznika, na tle stosowania art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. ujawnił się problem, który doprowadził do rozbieżności w orzecznictwie.

Według pierwszego stanowiska, skoro ustawodawca nie przewidział obywatelstwa dziecka jako przesłanki przyznania świadczenia na podstawie art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r., to nie ma podstaw do rozszerzającej wykładni tego przepisu. Pogląd taki, w ocenie Rzecznika Praw Dziecka, został wyrażony w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z: 8 czerwca 2021 r., I SA/Wa 334/21; 12 października 2022 r., I SA/Wa 706/22; 1 lutego 2021 r., I SA/Wa 1018/20.

W wyrokach tych składy orzekające wskazały, że świadczenia rodzinne przysługują bezwarunkowo rodzicom będącym obywatelami polskimi, natomiast cudzoziemcom jedynie w określonych przypadkach. Podkreśliły, że zgodnie z obowiązującymi przepisami, obywatelstwo dziecka nie jest warunkiem przyznania świadczenia, w związku z czym pozostaje ono prawnie irrelevantne i nie może być uwzględniane przez organy administracji i sądy. Przyznanie takich świadczeń z uwzględnieniem obywatelstwa dziecka stanowiłoby naruszenie zasady równości wynikającej z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) w stosunku do osób, do których zastosowano literalne brzmienie art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. Sądy uznały, że katalog przesłanek wynikający z art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. ma charakter enumeratywny, a sąd nie ma kompetencji, aby stosować wykładnię rozszerzającą lub odmówić stosowania niektórych przepisów ustawy. Argumentowały, że świadczenie będące przedmiotem wniosku ma służyć dzieciom, ale z woli ustawodawcy należy się tym dzieciom, których rodzice spełniają ustawowe kryteria, przy czym kryterium obywatelstwa rodzica, jako konstytucyjnie dopuszczalny mechanizm różnicowania, może stanowić podstawę dostępu do świadczenia. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby w ocenie sądów do naruszenia konstytucyjnej zasady trójpodziału władzy i przejęcia przez sądy roli ustawodawcy.

W ramach drugiego stanowiska sądy administracyjne przyjęły, że art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. nie może być interpretowany w oderwaniu od faktu, że świadczenie

służy dobru dziecka będącego obywatelem Rzeczypospolitej Polskiej, a odmowa wyłącznie w oparciu o kryterium obywatelstwa lub statusu pobytowego rodzica naruszałaby konstytucyjne zasady równości i ochrony praw dziecka.

Pogląd taki, w ocenie Rzecznika Praw Dziecka, został wyrażony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 30 listopada 2004 r., II SA/Lu 564/04, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 25 lutego 2009 r., IV SA/Wr 464/08, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 października 2014 r., IV SA/Po 227/14, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 23 lipca 2015 r., II SA/Op 211/15, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 listopada 2017 r., I SA/Wa 938/17.

W wyrokach tych składy orzekające przyjęły, że skoro celem zasiłku rodzinnego jest częściowe pokrycie kosztów związanych z utrzymaniem dziecka, to wykładnia obowiązujących przepisów powinna uwzględniać fakt, że bezpośrednim beneficjentem świadczenia jest dziecko. Wobec tego, odmowa przyznania wsparcia dziecku – obywatelowi Rzeczypospolitej Polskiej – z uwagi na fakt, że składający wniosek rodzic nie posiada obywatelstwa polskiego, stanowi naruszenie art. 32 ust. 2, art. 71 ust. 1, a także art. 2 Konstytucji RP. Sądy argumentowały, że świadczenia rodzinne są finansowane z budżetu państwa i nie można odmówić przyznania świadczeń przeznaczonych do wykorzystania przez obywateli Rzeczypospolitej Polskiej tylko dlatego, że wniosek złożyła osoba korzystająca ze zgody na pobyt tolerowany.

W ocenie Rzecznika Praw Dziecka istniejącą rozbieżność należy rozstrzygnąć zgodnie z konstytucyjnym i ustawowym celem świadczenia. Rzecznik opowiedział się tym samym za stanowiskiem wyrażonym przez sądy administracyjne w ramach drugiej z przedstawionych linii orzeczniczych. Wyłączenie całej rodziny z systemu zasiłkowego tylko z uwagi na to, że osobą wnioskującą o świadczenie jest cudzoziemiec, nie może być przyczyną odebrania stosownych praw małoletnim obywatelom polskim, a odmienna interpretacja przepisów ustawy o świadczeniach rodzinnych jest dyskryminująca wobec polskich dzieci.

Wykładnia przepisów ustawy o świadczeniach rodzinnych prowadząca do odmowy przyznania tych świadczeń z uwagi na fakt, że osoba wnioskująca o przyznanie świadczenia nie posiada obywatelstwa polskiego oraz określonego statusu pobytowego, w szczególności uprawniającego do wykonywania pracy, jest – zdaniem Rzecznika Praw Dziecka – niedopuszczalna, jako prowadząca do pozbawienia wsparcia finansowego dzieci będących obywatelami Rzeczypospolitej Polskiej, zamieszkujących w kraju i spełniających ustawowe przesłanki materialne do uzyskania świadczenia. Wykładnia taka oderwana jest bowiem od celu tych przepisów, treści aksjologicznej oraz konstytucyjnych

wartości, które powinny stanowić punkt odniesienia przy stosowaniu prawa. Celem świadczeń rodzinnych jest zapewnienie realnego wsparcia rodzinie wychowującej dziecko, zwłaszcza w sytuacji trudności materialnych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.s.r., podobnie jak ma to miejsce w przypadku ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. z 2024 r. poz. 1576 ze zm.; dalej: u.p.p.w.d.), celem tym jest częściowe pokrycie wydatków na utrzymanie dziecka. W ocenie Rzecznika Praw Dziecka oznacza to, że chociaż świadczenie formalnie przysługuje rodzicom albo opiekunom prawnym, to jego bezpośrednim beneficjentem jest dziecko – obywatel polski objęty konstytucyjną ochroną.

Literalne odczytanie art. 1 ust. 2 u.s.r., wyłączające rodzica–cudzoziemca z kręgu uprawnionych, nie może skutkować automatycznym pozbawieniem prawa do świadczenia jego dzieci będących obywatelami Rzeczypospolitej Polskiej. W przeciwnym przypadku dziecko takie byłoby dyskryminowane z uwagi na pochodzenie jednego z jego rodziców, co nie znajduje uzasadnienia w treści przepisów ani ich celowości. Zróżnicowanie takie narusza zasadę równego traktowania i zakaz dyskryminacji wyrażone w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

W ocenie Rzecznika, w tym kontekście szczególnego znaczenia nabierają przepisy: art. 18 Konstytucji RP – chroniącego rodzinę, art. 71 ust. 1 Konstytucji RP – nakładającego na państwo obowiązek szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, czy art. 72 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji RP, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska zapewnia ochronę praw dziecka.

Z uwagi na powyższe, zdaniem Rzecznika Praw Dziecka, niedopuszczalne jest przyjmowanie interpretacji przepisów, która uzależnia dostęp dziecka do pomocy socjalnej od sytuacji administracyjnej jego rodziców, z pominięciem faktu, że dziecko jest obywatelem Rzeczypospolitej Polskiej i zamieszkuje na jej terytorium. Wykładnia taka narusza nie tylko literalną i celowościową treść przepisów ustawowych, ale przede wszystkim prowadzi do ograniczenia praw konstytucyjnych dziecka i godzi w fundamenty demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego, zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości społecznej.

Prokurator Prokuratury Krajowej nie ustosunkował się do wniosku RPD.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Stosownie do art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Uchwały tego rodzaju podejmowane są na wniosek podmiotów wymienionych w art. 264 § 2 p.p.s.a., należą do nich: Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokurator Generalny, Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, Rzecznik Praw Dziecka. Uchwały, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a., zapadają zaś na podstawie postanowienia składu orzekającego.

Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego podejmowana jest wyłącznie na wniosek, nigdy z urzędu. Tak ukształtowane rozwiązanie prawne implikuje związanie składu poszerzonego treścią zadanego pytania. Wyjście przez skład poszerzony poza te granice wiązałoby się z pominięciem wnioskowego trybu podejmowania uchwał i wydaniem takiego orzeczenia z urzędu (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 listopada 2021 r., I OPS 1/21).

Zakres przedstawionego do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego powinien być wyczerpująco odzwierciedlony w osnowie wniosku legitymowanego podmiotu o podjęcie uchwały abstrakcyjnej (z którym mamy do czynienia w analizowanym przypadku) bądź w sentencji postanowienia składu orzekającego (w odniesieniu do uchwał konkretnych – art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.). Wniosek legitymowanego podmiotu (jak również postanowienie składu orzekającego) wymaga uzasadnienia, które – zgodnie z art. 268 p.p.s.a. – jest jego obligatoryjnym elementem. W uzasadnieniu podmiot wnioskujący zobowiązany jest do wykazania wystąpienia rozbieżności w orzecznictwie, podając konkretne orzeczenia (zob. A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 152). Powinno ono zatem obejmować argumentację uszczegółowiającą tak istnienie przesłanek koniecznych do wystąpienia z wnioskiem, jak i charakter oraz przyczyny powstania przedstawionych wątpliwości prawnych (zob.: R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 2, s. 35; podobnie: J. P. Tarno /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 668). Część perswazyjna wniosku o podjęcie uchwały abstrakcyjnej ma konkretyzować wszystkie ww. okoliczności. Podmiot legitymowany powinien zatem wskazać konkretne przepisy prawa wymagające wyjaśnienia przez skład poszerzony, określić, w jaki sposób stosowanie tych regulacji wywołało rozbieżności w orzecznictwie oraz powołać poszczególne, prawomocne już orzeczenia sądów administracyjnych, które – zdaniem wnioskującego – uzasadniają istnienie normatywnych przesłanek podjęcia uchwały.

Rozważanie postawionego zagadnienia prawnego, a więc ustalanie dopuszczalnego zakresu uchwały, związane jest nie tylko z analizą osnowy wniosku, ale i z treścią jego uzasadnienia. Dopiero bowiem rozważenie argumentacji

uzasadnienia pozwala na identyfikację postawionego problemu prawnego (zob.: A. Kabat /w:/ B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1153–1154; podobnie: R. Hauser, A. Kabat, wyd. cyt., s. 35; a także uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 7 kwietnia 2008 r., II FPS 1/08).

Dopiero po dokonaniu pozytywnej weryfikacji formalnej wniosku NSA może dokonać oceny prawnej tych orzeczeń sądów, które nie zostały wskazane we wniosku, a w których doszło do rozbieżnego stosowania przepisów prawa wskazanych przez wnioskodawcę.

Stosownie do art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., warunkiem koniecznym wniosku uprawnionego podmiotu o podjęcie uchwały jest wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma podlegać wyjaśnieniu, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przejawem takiej rozbieżności jest zaś sytuacja, w której zagadnienie prawne, wynikające z określonych przepisów, nie było w dotychczasowym orzecznictwie rozstrzygane w sposób jednolity, a w konsekwencji sądy wydawały różne rozstrzygnięcia na tej samej podstawie prawnej i w analogicznym stanie faktycznym (zob.: uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 23 czerwca 2003 r., FPS 2/03; podobnie: A. Skoczylas, wyd. cyt., s. 122). Rozbieżność, uprawniającą NSA do zastosowania art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., musi mieć przy tym charakter rzeczywisty, aktualny i trwały. Nie może być tym samym pozorna, incydentalna w perspektywie całości analizowanego w jej granicach orzecznictwa, obejmować jedynie (bądź w przeważającej większości) przypadków orzeczeń skorygowanych już w ramach zwykłej kontroli instancyjnej, czy opierać się na wyrokach (postanowieniach), które na dzień przedstawienia wniosku nie uzyskały waloru prawomocności.

Brak tak rozumianej rozbieżności wyklucza podjęcie uchwały abstrakcyjnej, przyjęcie bowiem odmiennego stanowiska stałoby w sprzeczności z określoną w ustawie przesłanką normatywną działalności uchwałodawczej Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.).

Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszego postępowania należy stwierdzić, że po pierwsze: wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.) został złożony przez podmiot uprawniony z mocy art. 264 § 2 p.p.s.a. – Rzecznika Praw Dziecka; po drugie: Rzecznik zidentyfikował przepis mający być źródłem rozbieżności i zarazem określający granice walidacyjne wiążące Naczelnny Sąd Administracyjny – wskazał art. 1 ust. 2 pkt 2 u.s.r.; po trzecie: pytanie Rzecznika zawiera uzasadnienie, które jednak obejmuje wyliczenie orzeczeń sądów administracyjnych wykraczające poza zakres żądania (wskazano mianowicie na przykłady wyroków wydanych na podstawie dwóch ustaw: u.s.r. i u.p.p.w.d.). Powyższe powoduje, że NSA dokonując walidacji formalnej wniosku bierze pod rozagę jedynie jego część objętą

osnową żądania (art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r.) i w tej perspektywie ocenia zakres zaistniałej – zdaniem RPD – rozbieżności w orzecznictwie. Uwzględnienie wyroków sądów administracyjnych wydanych w sprawach opartych na analogicznej regulacji u.p.p.w.d. prowadziłoby bowiem do rozstrzygnięcia w zakresie pozostającym poza granicami osnowy wniosku, a więc do pominięcia trybu właściwego dla działalności uchwałodawczej Naczelnego Sądu Administracyjnego – co jest oczywiście niedopuszczalne.

Treść przedstawionego przez Rzecznika zagadnienia obejmuje bowiem problem ewentualnej rozbieżności w orzecznictwie jedynie na podstawie wskazanego w *petitum* wniosku przepisu ustawy. Zgodnie z art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r., świadczenia rodzinne przysługują cudzoziemcom: do których stosuje się przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (lit. a/), jeżeli wynika to z wiążących Rzeczpospolitą Polską umów dwustronnych o zabezpieczeniu społecznym (lit. b/), przebywającym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie zezwolenia na pobyt stały, zezwolenia na pobyt rezydenta długoterminowego Unii Europejskiej, zezwolenia na pobyt czasowy udzielonego w związku z okolicznościami, o których mowa w art. 127, art. 137a lub art. 186 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2025 r. poz. 1079), lub w związku z uzyskaniem w Rzeczypospolitej Polskiej statusu uchodźcy lub ochrony uzupełniającej, jeżeli zamieszkują z członkami rodzin na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (lit. c/), posiadającym kartę pobytu z adnotacją „dostęp do rynku pracy”, z wyłączeniem obywateli państw trzecich, którzy uzyskali zezwolenie na pracę na terytorium państwa członkowskiego na okres nieprzekraczający 6 miesięcy, obywateli państw trzecich przyjętych w celu podjęcia studiów lub pracy sezonowej oraz obywateli państw trzecich, którzy mają prawo do wykonywania pracy na podstawie wizy (lit. d/), przebywającym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: na podstawie zezwolenia na pobyt czasowy, o którym mowa w art. 139a ust. 1 lub art. 139o ust. 1 ustawy o cudzoziemcach, lub w związku z korzystaniem z mobilności krótkoterminowej pracownika kadry kierowniczej, specjalisty lub pracownika odbywającego staż w ramach przeniesienia wewnątrz przedsiębiorstwa na warunkach określonych w art. 139n ust. 1 ustawy o cudzoziemcach, jeżeli zamieszkują na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z członkami rodzin, z wyłączeniem cudzoziemców, którym zezwolono na pobyt i pracę na okres nieprzekraczający 9 miesięcy, chyba że przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego lub dwustronne umowy międzynarodowe o zabezpieczeniu społecznym stanowią inaczej (lit. e/), przebywającym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: na podstawie zezwolenia na pobyt czasowy, o którym mowa w art. 151 lub art. 151b ustawy o cudzoziemcach, na podstawie wizy krajowej w celu prowadzenia badań naukowych lub prac rozwojowych, w związku

z korzystaniem z mobilności krótkoterminowej naukowca na warunkach określonych w art. 156b ust. 1 ustawy o cudzoziemcach – z wyłączeniem cudzoziemców, którym zezwolono na pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na okres nieprzekraczający 6 miesięcy, chyba że przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego lub dwustronne umowy międzynarodowe o zabezpieczeniu społecznym stanowią inaczej (lit. f/).

Powyższa regulacja u.ś.r. wyznacza katalog podmiotów nieposiadających obywatelstwa polskiego, a przebywających na terytorium RP, uprawnionych do ubiegania się o świadczenia rodzinne. Określa ona przy tym podstawowe przesłanki („pobytowe” i związane z dostępem do rynku pracy), które następnie warunkują przyjęcie wniosku o ustalenie prawa do danego świadczenia na gruncie tej ustawy do rozpoznania w zakresie aktualizacji pozostałych kryteriów niezbędnych dla ustalenia danego prawa. Zagadnieniem zidentyfikowanym przez RPD jako przedmiot rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych na gruncie tego przepisu jest odmienna – jego zdaniem – wykładnia art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. (celowościowa bądź alternatywnie literalna), związana z uwzględnianiem bądź nieuwzględnianiem przez składy orzekające obywatelstwa rzeczywistego beneficjenta wsparcia – małoletniego dziecka, legitymującego się obywatelstwem polskim.

Jak już wskazano powyżej, Rzecznik Praw Dziecka, uzasadniając wniosek i wykazując istnienie sygnalizowanej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, przywołał zarówno wyroki wydane na podstawie przepisu z *petitum* wniosku: art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. (w sprawach: II SA/Lu 546/04, IV SA/Wr 464/08, IV SA/Po 227/14 i II SA/Op 211/15), jak i wydane na podstawie analogicznej regulacji: art. 1 ust. 2 pkt 2 u.p.p.w.d., który pozostaje poza przedstawionym do rozstrzygnięcia zagadnieniem. W konsekwencji, powołane przez Rzecznika wyroki oparte na podstawie z u.p.p.w.d., tj. w sprawach: I SA/Wa 344/21, I SA/Wa 706/22, I SA/Wa 1018/20 i I SA/Wa 938/17, nie mogą być brane pod uwagę przy rozpoznaniu żądania i służyć wykazaniu istnienia rzeczywistej rozbieżności orzeczniczej. Podkreślić tu ponownie należy moc wiążącą osnowy żądania ze wskazaniem na oczywiste (w tej sprawie) oderwanie ww. orzecznictwa od granic zakreślonych treścią *petitum* wniosku, ograniczonego jedynie do u.ś.r.

Z przeprowadzonej przez Naczelný Sąd Administracyjny analizy całokształtu orzecznictwa na gruncie art. 1 ust. 2 pkt 2 u.ś.r. wynika, że wnioski o przyznanie świadczenia rodzinnego, rozpatrywane z uwzględnieniem perspektywy obywatelstwa rzeczywistego beneficjenta świadczenia (małoletniego dziecka legitymującego się obywatelstwem polskim), nie zaś wnioskodawcy, zaprezentowały składy orzekające w czterech ww. sprawach oraz dodatkowo, jak ustalił NSA, w sprawach: I SA/Wa 1205/17, II SA/Bk 158/18,

I SA/Wa 1889/19, I SA/Wa 2392/19, VIII SA/Wa 76/20, II SA/GI 778/20 oraz I SA/Wa 731/22.

Z kolei za ścisłą, literalną wykładnią tego przepisu i kierowaniem się wyłącznie obywatelstwem wnioskodawcy opowiedziały się składy orzekające w sprawach: III SA/Kr 1038/15, I SA/Wa 1134/20 oraz I SA/Wa 1133/20. Zauważyć przy tym należy, że w dwóch pierwszych sprawach, wskutek rozpoznania skarg kasacyjnych przez Naczelny Sąd Administracyjny, uchylono wydane wyroki zajmując stanowisko zgodne z poglądem przyznającym prymat kryterium obywatelstwa małoletniego beneficjenta świadczenia (wyroki w sprawach: I OSK 1164/16 oraz I OSK 519/22). Oznacza to, że w obrocie prawnym funkcjonuje aktualnie wyłącznie jeden wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego niezgodny z pozostałym orzecznictwem sądów administracyjnych w analizowanym zakresie. Prawomocny wyrok WSA w Warszawie, I SA/Wa 1133/20, nie został przy tym zakwestionowany skargą kasacyjną (a zatem nie podlegał kontroli instancyjnej).

Z uwagi na powyższe stwierdzić należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych nie tylko nie doszło do powstania rozbieżności na gruncie zagadnienia prawnego wskazanego przez Rzecznika (stosowania art. 1 ust. 2 pkt 2 u.s.r.), która miałaby charakter rzeczywisty, aktualny i trwały. Przeciwnie – zdaniem składu orzekającego, w sprawach obejmujących analizowane zagadnienie ukształtowała się i utrwaliła spójna linia orzecznicza, zgodnie z którą warunkiem koniecznym dla prawidłowego odkodowania normy prawnej z ww. przepisu jest jego interpretacja w świetle celu danego świadczenia rodzinnego (określonego przez właściwe przepisy u.s.r.). Celem takim jest zaspokojenie potrzeb bytowych i ochrona rzeczywistego beneficjenta wsparcia – małoletniego dziecka, posiadającego obywatelstwo polskie. Sądy administracyjne, uznając za niewystarczającą literalną wykładnię art. 1 ust. 2 pkt 2 u.s.r. podkreślają, że dla prawidłowego odkodowania normy prawnej z ww. regulacji konieczne jest dokonanie wykładni systemowej i celowościowej. Powyższa teza wywodzona jest również z konieczności uwzględnienia w procesie decyzyjnym sądu aksjologii Konstytucji RP i Konwencji o prawach dziecka przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r. (Dz.U. z 1991 r. Nr 120, poz. 526 ze zm.). Podkreśla się w tym kontekście szczególne znaczenie zasad wpisanych w: art. 2 Konstytucji RP (zasada demokratycznego państwa prawnego), art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji (zasada równości i zakazu dyskryminacji), art. 71 ust. 1 Konstytucji (zasada prawa rodziny do pomocy ze strony państwa) i art. 72 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji (zasada dobra dziecka), których realizacja wpisywać się powinna w stosowanie prawa przez sądy.

Pogląd opisany powyżej wyrażony został m.in. w wyrokach NSA: z 14 marca 2018 r., I OSK 1164/16, cyt.: „Wykładni przepisów u.s.r., w tym również

art. 1 ust. 2 pkt 2 i ust. 3, należy dokonywać z uwzględnieniem celu regulacji art. 4 ust. 1 u.s.r. (przepis NSA: przepis określający cel świadczenia) oraz zasad konstytucyjnych i przepisów Konwencji o prawach dziecka przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r. (Dz.U. z 1991 r. Nr 120, poz. 526). (...) stroną postępowania administracyjnego jest opiekun (rodzic) dziecka, jednak logiczna i celowościowa wykładnia art. 1 ust. 2 w związku z art. 4 u.s.r. prowadzi do wniosku, że faktycznie podmiotem uprawnionym do zasiłku jest dziecko (...). Prawidłowa wykładnia art. 1 ust. 2 w związku z art. 4 ust. 1 i 2 u.s.r. prowadzi do konkluzji, że celem ustawodawcy jest zapewnienie należytej i najszerszej pomocy i ochrony dzieciom w rodzinach, które znajdują się w trudnej sytuacji finansowej. Osobą faktycznie uprawnioną do uzyskania świadczenia w realiach niniejszej sprawy jest więc małoletnia (...), na rzecz której działa skarżąca jako jej rodzic. (...) ustawa o świadczeniach rodzinnych, jako regulująca zasady przyznawania świadczeń o charakterze socjalnym na rzecz rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej, winna być interpretowana w ścisłym związku z powyższymi przepisami Konstytucji RP.”; czy z 24 stycznia 2023 r., I OSK 519/22, cyt.: „Świadczenie to stanowi pomoc finansową, której udzielenie ustawodawca wyraźnie powiązał z sytuacją dziecka, któremu rodzice czy opiekunowie nie są w stanie zapewnić utrzymania z uwagi na brak dostatecznych dochodów. Przedmiotowy zasiłek jest przeznaczony na zaspokojenie potrzeb dziecka i ma służyć jego dobru, choć formalnie z przyczyn praktycznych przysługuje rodzicowi lub opiekunowi.”.

Analogiczne stanowisko prezentuje przeważająca część orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych. Można tu przywołać również wyroki: WSA w Lublinie z 30 listopada 2004 r., II SA/Lu 546/04, cyt.: „Zasiłek, mimo iż formalnie rzecz biorąc przysługuje rodzicom lub jednemu z nich, zaspokaja potrzeby dziecka. (...) nie do przyjęcia jest taka interpretacja przepisów ustawy, która pozbawiałaby przewidzianej w ustawie pomocy finansowej dziecko, zamieszkałe w Polsce i będące obywatelem polskim. Kłóciłoby się to z konstytucyjną zasadą równego traktowania wszystkich obywateli oraz poczuciem sprawiedliwości.”; czy WSA we Wrocławiu z 25 lutego 2009 r., IV SA/Wr 464/08, cyt.: „Jeśli w niniejszej sprawie odmawia się zasiłku rodzinnego i dodatków do niego na utrzymanie dziecka będącego obywatelem polskim tylko dlatego, że jego matka nie ma takiego obywatelstwa, to w oczywisty sposób, nie wymagający szerokiego wywodu, nierówno traktuje się małoletniego wśród innych podobnych mu osób. Nie ulega wątpliwości Sądu, że dochodzi wówczas do naruszenia art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, które zapewniają, że wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne oraz że nikt nie może być dyskryminowany w życiu

politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. (...) Można tu odwołać się przy tym do przepisów art. 71 ust. 1 Konstytucji, według którego państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Dochodzi jednocześnie do naruszenia jeszcze jednej zasady konstytucyjnej wyrażonej w art. 2, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.”; czy WSA w Warszawie z 21 maja 2020 r., VIII SA/Wa 76/20, cyt.: „(...) stroną postępowania administracyjnego jest opiekun (rodzic) dziecka, jednak logiczna i celowościowa wykładnia art. 1 ust. 2 w związku z art. 4 u.s.r. prowadzi do wniosku, że faktycznie podmiotem uprawnionym do zasiłku jest dziecko. (...) nie do przyjęcia jest taka interpretacja przepisów u.s.r., która pozbawiałaby przewidzianej w tej ustawie pomocy finansowej dziecko zamieszkałe w Polsce i będące obywatelem polskim z uwagi na odmienną narodowość jego rodzica.”

Jak już wskazano wyżej, rozbieżność pozorna czy marginalna (obejmująca kilkanaście spraw w tym przedmiocie na przestrzeni blisko dwudziestu jeden lat), a przy tym jednolicie i na bieżąco korygowana w ramach kontroli instancyjnej, nie może być podstawą do przyjęcia, że podmiot wnioskujący o podjęcie uchwały wypełnił warunek formalny wykazania rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W złożonym wniosku o podjęcie uchwały RPD przytoczył w istocie jeden przypadek odstępstwa od utrwalonej w orzecznictwie sądów administracyjnych interpretacji art. 1 ust. 2 pkt 2 u.s.r. i – co należy podkreślić – jest to wyrok niezakwestionowany skargą kasacyjną, a więc niepoddany kontroli instancyjnej, co stanowi podstawowy i uprzedni sposób korekty ewentualnie wadliwego orzeczenia sądu wojewódzkiego. Powyższa „rozbieżność” ma zatem charakter jedynie marginalny. W konsekwencji uznać należało, że w rozpoznawanej sprawie nie zaszła normatywna przesłanka uzasadniająca podjęcie uchwały.

Mając powyższe na uwadze, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że w odniesieniu do art. 1 ust. 2 pkt 2 u.s.r., tj. w zakresie objętym wnioskiem Rzecznika Praw Dziecka o wydanie uchwały, nie występuje rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych, która dawałaby podstawę do podjęcia uchwały abstrakcyjnej, ujednolicającej orzecznictwo. W konsekwencji, w rozpoznawanej sprawie nie zaszła normatywna przesłanka uzasadniająca wydanie uchwały.

W świetle powyższych ustaleń i analizy formalnej wniosku Rzecznika Praw Dziecka skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że w sprawie zachodzą podstawy do odmowy podjęcia uchwały (art. 267 p.p.s.a.).

42

**WYROK
SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 15 grudnia 2025 r.
(II FSK 785/22)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

*Sędziowie NSA: Beata Cieloch, Anna Dumas, Tomasz Kolanowski (sprawozdawca),
Jerzy Płusa, Hieronim Sęk, Tomasz Zborzyński*

Metoda unikania podwójnego opodatkowania, o której mowa w art. 22 ust. 1 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899), zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680), znajduje zastosowanie do dochodów marynarzy, o których mowa w art. 14 ust. 3 tej umowy, bez względu na sposób rezygnacji przez państwo–stronę umowy z opodatkowania tych dochodów.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a ł i ł** na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie ze skargi B.S. i K.S. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia (...) września 2021 r., nr (...), w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 powyższej ustawy, w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ oraz pkt 1 lit. c/ 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.) – **z a s ą d z i ł** od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku na rzecz B.S. i K.S. kwotę cztery tysiące pięćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Przedmiotem skargi kasacyjnej jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku (dalej: WSA w Gdańsku, Sąd pierwszej instancji) z 5 kwietnia 2022 r., I SA/Gd 1599/21, którym Sąd pierwszej instancji uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku (dalej: organ) z (...) września 2021 r. wydaną w sprawie B.S. i K.S. (dalej: skarżący) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r.

Sąd pierwszej instancji w pierwszej kolejności omówił przepisy dotyczące ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), następnie przytoczył postanowienie art. 14 ust. 3 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 9 września 2009 roku (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899; dalej: Konwencja), zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680). Następnie przedstawił wykładnię, zgodnie z którą użyty w tym artykule zwrot „mogą być opodatkowane” oznacza brak wyłączności do opodatkowania tego dochodu przez państwo, w którym podatnik świadczy pracę. Odwołując się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 maja 2011 r., II FSK 1759/10, Sąd stwierdził, że objęcie obowiązkiem podatkowym wynagrodzeń polskich marynarzy w Norwegii, przy jednoczesnym zastosowaniu przez Norwęgę zwolnienia podatkowego do wynagrodzeń marynarzy (bez względu na ich rezydencję) nie wyłącza, co do zasady, możliwości opodatkowania przedmiotowych dochodów w Polsce. Dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce z tytułu, o którym mowa w art. 14 ust. 3 Konwencji, może być zatem opodatkowany zarówno w Norwegii, jak i w państwie rezydencji, tzn. w Polsce (por. wyrok NSA z 2 grudnia 2015 r., II FSK 2406/15). Sąd przytoczył następnie treść art. 22 ust. 1 lit. a/–d/ Konwencji, w których uregulowano sposoby stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania. Nie przeprowadzając szerszej analizy art. 14 ust. 3 Konwencji, Sąd przyznał rację skarżącym w zakresie jej zastosowania w sprawie, a zatem także uprawnienia do skorzystania z ulgi abolicyjnej na podstawie krajowych przepisów w związku z art. 22 ust. 1 lit. d/ i w związku z art. 14 ust. 3 Konwencji. Za kluczowe zaś dla rozstrzygnięcia sprawy uznał, czy w sprawie znajduje zastosowanie art. 14 ust. 3 Konwencji z uwagi na sposób rozumienia pojęcia „statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez podmiot z miejscem faktycznego zarządu w Norwegii”, a konkretnie, czy podmiot T. mógł zostać uznany za eksploatujący statek, na którym skarżący pracował w 2016 r.

Sąd uchylił decyzję organu nakazując zbadanie powyższej kwestii.

W skardze kasacyjnej organ zarzucił:

I. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na jego wynik:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 134 § 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.; dalej: p.p.s.a.) poprzez uwzględnienie skargi i uchylenie przez Sąd decyzji organu odwoławczego, podczas gdy rozstrzygnięcie organu nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez Sąd, w szczególności nie naruszało wskazanych w uzasadnieniu wyroku przepisów prawa materialnego i procesowego;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121, art. 122, art. 191, art. 187 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez niewłaściwą ocenę przeprowadzonego przez organ postępowania dowodowego oraz błędną ocenę prawną ustalonego przez organy stanu faktycznego i przyjęcie, że organy naruszyły art. 122, art. 187, art. 191 oraz art. 121 § 1 o.p. dokonując wybiórczej i dowolnej oceny dowodów oraz nie dokonując łącznej oceny zebranych w sprawie dowodów, co stanowiło także naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów, podczas gdy organy prawidłowo oceniły zebrany w sprawie materiał dowodowy i dokonały prawidłowej jego oceny prawnej poprzez przyjęcie, że Konwencja nie mogła mieć w sprawie zastosowania z uwagi na brak opodatkowania przychodów podatnika z pracy najemnej na statku w Norwegii, co skutkuje bezcelowością szerszego dokonywania wykładni w zakresie pojęcia podmiotu eksploatującego statek niż dokonane w zaskarżonej decyzji przez organ;

c) art. 141 § 4 i art. 133 § 1 p.p.s.a. poprzez wadliwe uzasadnienie wyroku wyrażające się pominięciem przez Sąd argumentacji organu dotyczącej braku podstaw do stosowania Konwencji oraz dokonanie niewłaściwej oceny materiału dowodowego, a w szczególności całkowite pominięcie znajdującego się w aktach sprawy dowodu w postaci wyjaśnień norweskiej administracji podatkowej, która wykluczyła opodatkowanie dochodów osiągniętych przez podatnika z pracy najemnej na statku w Norwegii, które to wyjaśnienia w ocenie organu posiadają walor dokumentu urzędowego, a także brak rozważenia przez Sąd okoliczności braku opodatkowania dochodów osiągniętych przez podatnika z pracy najemnej na statku w kontekście zastosowania przepisów Konwencji;

II. naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, a mianowicie:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 14 ust. 3 w związku art. 3 ust. 1 lit. f/ w związku z art. 22 ust. 1 lit. b/ i d/ Konwencji poprzez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że:

– organ uchylił się od dokonania ich wykładni w zakresie pojęcia podmiotu eksploatującego statek i mimo to odmówił ich zastosowania w rozpoznawanej sprawie;

– o zastosowaniu Konwencji wobec dochodów marynarzy nie rozstrzyga ani kwestia bandery, szerzej – własności statku, ani kwestia „obowiązku podatkowego” w Norwegii, ani miejsce rejestracji, tylko kwestia faktycznego zarządu statku, jeśli statek jest eksploatowany w transporcie morskim, podczas gdy skoro dochody marynarzy wykonujących pracę na statkach niezarejestrowanych w rejestrach NIS lub NOR nie podlegają obowiązkowi podatkowemu w Norwegii, to nie zostaje wypełniona hipoteza powołanego przepisu art. 22 ust. 1 Konwencji, który ma wyłączne zastosowanie do marynarzy wykonujących pracę na statkach zarejestrowanych w NIS, bowiem tylko ich dochody są objęte obowiązkiem podatkowym w Norwegii, a jednocześnie podlegają zwolnieniu od podatku na podstawie prawa wewnętrznego Norwegii, tym bardziej, że art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji odnosi się bezpośrednio do prawa wewnętrznego Norwegii regulującego opodatkowanie podatkiem dochodowym;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 14 ust. 3 w związku z art. 22 ust. 1 lit. b/ i d/ Konwencji poprzez błędną wykładnię, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia art. 27g ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 27 ust. 9 i ust. 9a u.p.d.o.f., poprzez przyjęcie, że o zastosowaniu Konwencji nie rozstrzyga kwestia obowiązku podatkowego, tylko miejsca faktycznego zarządu statku, podczas gdy o podwójnym opodatkowaniu i zastosowaniu przepisów Konwencji możemy mówić tylko w sytuacji, gdy dochody podatnika podlegają opodatkowaniu i w Polsce, i w Norwegii, a w rozpoznawanej sprawie z wyjaśnień norweskiej administracji podatkowej wynika, że w związku z pracą najemną podatnika na statku nie powstał obowiązek podatkowy w Norwegii.

Organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji. Organ wniósł także o przeprowadzenie dowodu z informacji na okoliczność braku obowiązku podatkowego skarżącego w Norwegii.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik skarżących wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 19 lutego 2025 r., II FSK 785/22, działając na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., postanowił przedstawić do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy na gruncie sformułowania użytego w art. 14 ust. 3 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania

w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 9 września 2009 roku (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899), zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680), mówiącego o tym, że »wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa, może być opodatkowane w tym Państwie«, zastosowanie znajduje metoda unikania podwójnego opodatkowania w Polsce, o której stanowi art. 22 ust. 1 lit. a/–d/ tej Konwencji, w przypadku, gdy osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce i osiągnąca z tego tytułu dochód, nie podlega z tytułu jego uzyskania, zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii, obowiązkowi podatkowemu?».

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę kasacyjną uznał, że podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy mają wątpliwości interpretacyjne dotyczące tego, czy mechanizm unikania podwójnego opodatkowania, określony w art. 22 ust. 1 lit. a/–d/ Konwencji, znajduje w ogóle zastosowanie do dochodów z tytułu, o którym mowa w art. 14 ust. 3 Konwencji, w przypadku, gdy osoba uzyskująca dochody z tego tytułu w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego (marynarz) jest polskim rezydentem podatkowym, a zgodnie z przepisami wewnętrznymi Norwegii nie podlega w tym państwie obowiązkowi podatkowemu w zakresie tych dochodów. Jest to podstawowe zagadnienie prawne, od którego zależy możliwość stosowania najpierw przepisów Konwencji, a następnie krajowych przepisów dotyczących tzw. ulgi abolicyjnej. Dopiero rozstrzygnięcie tej kwestii pozwala na rozpatrywanie zagadnienia związanego ze statusem norweskiego przedsiębiorstwa zatrudniającego skarżącego jako eksploatującego statek morski. Sąd pierwszej instancji uznał, że wskazane przepisy Konwencji znajdują zastosowanie, gdyż skarżący zgodnie z jej art. 22 ust. 1 lit. d/, jako osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami Konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii dochód ten jest zwolniony z podatku. Na tle wykładni i stosowania wskazanych w sentencji postanowienia przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym także Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarysowały się jednak dwie rozbieżne linie orzecznicze.

W reprezentatywnym dla pierwszej linii orzeczniczej (zgodnie z którą Konwencja nie ma zastosowania w stosunku do marynarzy świadczących pracę na statku, który nie figuruje w rejestrach norweskich) wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 marca 2022 r., II FSK 689/21, stwierdzono, że z treści informacji udzielonych przez norweską administrację podatkową w zestawieniu z analizą przepisów norweskiego prawa podatkowego wynika, że ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Norwegii nie podlegały

dochody skarżącego w tej sprawie marynarza osiągane w 2014 r. z tytułu pracy najemnej świadczonej na statku, który nie figurował w norweskich rejestrach (NIS, NOR). Skoro sporne dochody nie podlegały ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Norwegii, to w konsekwencji zastosowania w sprawie nie miały postanowienia umowy polsko-norweskiej co do unikania podwójnego opodatkowania, skoro dochody te nie podlegały norweskim przepisom prawa podatkowego. Inaczej mówiąc, w sytuacji, gdy dochody podatnika podlegają opodatkowaniu tylko w jednym kraju (w Polsce), to brak jest jakichkolwiek podstaw do stawiania zarzutów dotyczących ich ewentualnego podwójnego opodatkowania. Jeśli skarżący marynarz wykonywał swoją pracę poza Norwegią i nie był rezydentem Norwegii, to zgodnie z informacją norweskiej administracji podatkowej nie było wymagane zastosowanie do jego wynagrodzenia norweskich podatków i ich nie zastosowano. Nie podlegał on ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Norwegii z tytułu jego dochodów za pracę świadczoną na statku pływającym pod banderą Wysp Bahama. Okoliczność ta wykluczała możliwość opodatkowania w Norwegii dochodów osoby fizycznej (marynarza) z tytułu pracy na tym statku. Do dochodów skarżącego marynarza nie znajdowały zatem zastosowania przepisy art. 14 ust. 3 i art. 22 ust. 1 lit. b/ oraz lit. d/ Konwencji.

Z kolei w reprezentatywnym dla drugiej linii orzeczniczej (zgodnie z którą Konwencja ma zastosowanie w stosunku do marynarzy świadczących pracę na statku, który nie figuruje w rejestrach norweskich) wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 listopada 2022 r., II FSK 419/22, stwierdzono, że należy uwzględnić regulację skierowaną do marynarzy zawartą w art. 14 ust. 3 Konwencji. Wskazano, że w rozpatrywanej sprawie skarżący marynarz nie był rezydentem Norwegii i podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Strony umowy (Polska i Norwegia) na mocy Protokołu podpisanego w Oslo w dniu 5 lipca 2012 r. dokonały zmian w Konwencji. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że kluczowa jest interpretacja zapisów art. 14 ust. 3 oraz art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji, w brzmieniu po zmianach dokonanych w 2012 r. Wskazał, że zmiana w art. 14 ust. 3 Konwencji umożliwia opodatkowanie wynagrodzeń polskich marynarzy uzyskanych w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie. Przepis ten nie zawiera wymogu, aby statek ten był zarejestrowany w norweskim rejestrze. Z prawa wewnętrznego wynika, że z takiej możliwości Norwegia nie skorzystała. Zgodnie z zapisem art. 14 ust. 3 Konwencji może to jednak uczynić w każdym momencie. Konsekwencją wprowadzenia zmian w art. 14 ust. 3 Konwencji jest dodanie lit. d/ w art. 22 ust. 1 Konwencji, odnoszącym się do polskiego rezydenta, który zgodnie z postanowieniami niniejszej

Konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii dochód ten jest zwolniony z podatku.

Prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z dnia 30 września 2025 r. wniósł o podjęcie uchwały o treści:

„Na gruncie sformułowania użytego w art. 14 ust. 3 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899), zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680), mówiącego o tym, że »wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa, może być opodatkowane w tym Państwie«, w przypadku, gdy osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce i osiągająca z tego tytułu dochód, nie podlega z tytułu jego uzyskania, zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii, obowiązkowi podatkowemu, nie znajduje zastosowania metoda unikania podwójnego opodatkowania w Polsce, o której stanowi art. 22 ust. 1 lit. a/–d/ tej Konwencji.”.

W przesłanym stanowisku z 2 września 2025 r. organ dokonał krytycznej oceny stosowania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: umowy UPO). Stwierdził, że nie mają one pierwszeństwa w stosowaniu przed ustawami. W zakresie objętym pytaniem dokonał własnej interpretacji prawa norweskiego i wywiódł, że hipotezą przepisu konwencyjnego objęci są jedynie ci marynarze, którzy świadczą pracę na statkach wpisanych do norweskiego rejestru statków (NIS).

Ponadto organ w piśmie z 27 września 2025 r. wskazał m.in., że żadna umowa UPO nie stanowi „samoistnej podstawy do opodatkowania dochodów, w którymkolwiek z państw będącym stroną tej umowy, ani nie może narzucić obowiązku podatkowego, czyli opodatkowania dochodu w tym państwie, jeśli nie wynika to z regulacji prawa podatkowego tego państwa”. Odwołał się do treści art. 4a u.p.d.o.f., który mówi o tym, że zakres nieograniczonego obowiązku podatkowego obowiązującego polskich rezydentów może być „korygowany” umowami UPO (a nie odwrotnie). „Aby opodatkować dochód w tym państwie, musi istnieć ku temu podstawa prawna w przepisach wewnętrznych prawa podatkowego (ustawowy przepis nakładający obowiązek podatkowy). Dlatego jedynie istnienie w przepisach podatkowych danego państwa obowiązku podatkowego w stosunku do określonego dochodu (który co do zasady stanowi podstawę do opodatkowania tego dochodu w tym państwie), stanowi podstawę stosowania postanowień umowy UPO w tym zakresie (jeśli umowa została podpisana).”

Organ stwierdził ponadto, że to, czy państwo źródła korzysta z przysługującego mu prawa opodatkowania dochodów (tu: z pracy na statku morskim), rozstrzygają regulacje prawa podatkowego obowiązującego w Norwegii. Te zaś nie obejmują obowiązkiem podatkowym dochodów polskich marynarzy, za wyjątkiem dochodów marynarzy pracujących na statkach zarejestrowanych w rejestrze norweskim NIS.

Skarżący odnieśli się do pisma organu wskazując, że twierdzenia organu wypaczają podstawę zawarcia UPO, a prezentowane przez nie „teorie obalają sens zastosowania postanowień tych umów”.

Jednocześnie pełnomocnik skarżących wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentów załączonych do pisma. Jest to korespondencja międzyresortowa pomiędzy Ministerstwem Finansów i Ministerstwem Infrastruktury oraz pomiędzy Ministerstwem Finansów i Norweskim Stowarzyszeniem Armatorów.

Korespondencja ta wskazuje na motywy, jakimi kierowało się Ministerstwo Finansów w porozumieniu ze stroną norweską przy dokonywaniu zmiany Konwencji. Wynika z niej, że celem tym było zrównanie sytuacji wszystkich marynarzy zatrudnionych przez norweskich armatorów poprzez wprowadzenie metody proporcjonalnego odliczenia i dania możliwości skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej.

Wyjaśnić należy podstawy, dla których Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., postanowieniem wydanym na rozprawie dnia 9 czerwca 2025 r. nie podjął uchwały, lecz przejął sprawę niniejszą do rozpoznania.

Stwierdził mianowicie, że wskazywana w postanowieniu z 19 lutego 2025 r. rozbieżność orzecznicza nie wynika z podejmowania przez sądy administracyjne odmiennej wykładni przedmiotowej regulacji, lecz stanowi przejaw odmiennych okoliczności faktycznych, determinujących ostateczny skutek stosowanej regulacji w toku jej subsumpcji z różnymi, odmiennymi względem siebie okolicznościami faktycznymi poszczególnych spraw, co szerzej wyjaśnione zostaje w dalszej części niniejszego uzasadnienia. Jednocześnie jednak, mając na względzie doniosłość prawną przedmiotowego zagadnienia dla praktyki stosowania prawa, trafnie w tym względzie zidentyfikowaną w postanowieniu o jego przedstawieniu składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, konieczne dla zachowania jednolitości i spójności orzecznictwa polskich sądów administracyjnych w zakresie objętym przedmiotowym zagadnieniem, zasadne stało się przejęcie niniejszej sprawy do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a.

W opinii Ministra Finansów i Gospodarki z 19 listopada 2025 r., stanowisko uzależniające zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

zawartej między Polską a Norwegią od tego, czy podatnik, będący polskim rezydentem podatkowym, został objęty ograniczonym obowiązkiem podatkowym w Norwegii, nie znajduje poparcia w obowiązujących przepisach prawa, jak również w międzynarodowej praktyce stosowania oraz interpretacji postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przypadku marynarzy osiągających dochody z pracy na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo mające faktyczny zarząd w Norwegii – w stanie prawnym będącym przedmiotem rozstrzygnięcia w brzmieniu mającym zastosowanie do dochodów osiąganych do 31 grudnia 2020 r. – właściwą normę podatkową stanowi art. 14 ust. 3 w związku z art. 22 ust. 1 lit. a/ i d/ polsko-norweskiej Konwencji.

Artykuł 14 ust. 3 Konwencji znajduje zastosowanie, jeżeli zostały spełnione w stanie faktycznym następujące przesłanki:

- dochody są uzyskiwane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego;

- statek ten jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym (zgodnie z definicją transportu międzynarodowego zawartą w art. 3 ust. 1 lit. g/ Konwencji);

- statek ten jest eksploatowany przez przedsiębiorstwo norweskie.

Jeżeli zgodnie z art. 14 ust. 3 Konwencji dochód marynarza może być opodatkowany w Norwegii, w Polsce unika się podwójnego opodatkowania za pomocą podstawowej metody, którą jest metoda wyłączenia z progresją, o której mowa w art. 22 ust. 1 lit. a/ i c/ Konwencji. Jednakże stosownie do art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji, bez względu na postanowienia lit. a/, unikanie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w lit. b/ niniejszego ustępu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii dochód ten jest zwolniony z podatku.

Powyższe oznacza, że w sytuacji, gdy Norwegia – pomimo przysługującego jej prawa – nie nakłada podatku na dochód polskiego rezydenta podatkowego (dochód jest zwolniony z podatku zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii), to Polska jest zobowiązana do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego odliczenia.

Na żadnym etapie ustalenia zasad opodatkowania polskich rezydentów podatkowych osiągających dochody w Norwegii polsko-norweska Konwencja nie przewiduje konieczności ustalenia, czy podatnik objęty został za granicą ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Minister Finansów i Gospodarki zwrócił uwagę, że sytuacja występowania konkurujących obowiązków podatkowych w dwóch państwach została

opisana z punktu widzenia zasadności zastosowania metod unikania podwójnego opodatkowania przewidzianych w umowach, także w pkt 37 Komentarza do art. 23A i 23B Modelowej Konwencji OECD (dalej: MK). Komentarz do MK nie wskazuje jednak, aby wystąpienie takiej sytuacji było warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W doktrynie nie występuje argument podlegania przez podatnika ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w drugim państwie jako warunku koniecznego dla zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Minister przytoczył tezy zawierające konkluzje przeciwne, niewiążące stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania z koniecznością skorzystania przez drugie państwo z przewidzianej w umowie możliwości opodatkowania dochodu.

W opinii Ministra Finansów i Gospodarki, interpretacji pojęcia „dochód zwolniony z podatku”, o którym mowa w art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji, należy dokonać mając na uwadze przede wszystkim cel przepisu oraz jego kontekst. Jest nim uniknięcie na gruncie umowy podwójnego nieopodatkowania dochodów. Zakresem tego przepisu powinny być objęte wszelkie sytuacje braku opodatkowania dochodów w Norwegii. Pojęcie „zwolniony z podatku” użyte w art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji, w brzmieniu mającym zastosowanie do dochodów uzyskiwanych do 31 grudnia 2020 r. należy interpretować w świetle celu tego przepisu oraz w kontekście wynikającym z Konwencji, tj. z uwzględnieniem różnych form braku opodatkowania przewidzianych przez prawo norweskie, a nie jedynie odpowiadające wąskiemu rozumieniu pojęcia „zwolnienia z podatku”, które może być przyjęte w polskim prawie podatkowym.

Minister stwierdził także, że aktualne pozostaje stanowisko wyrażone w Interpretacji Ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z 31 października 2016 r. w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f., w stosunku do marynarzy mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z tą interpretacją, zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem koniecznym dla zastosowania metody eliminacji podwójnego opodatkowania, a tym samym dla zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, z której metoda ta wynika. Niezapłacenie podatku za granicą nie może zatem samo w sobie stanowić argumentu dla odmowy zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439; dalej: KWPT) przewiduje w art. 31 i 32 możliwość odwołania się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami

jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania powyżej opisanej reguły ogólnej lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja ta pozostawia znaczenie dwuznacznym lub niejasnym, albo prowadzi do rezultatu wyraźnie absurda lub nierozsądnego.

Powyższe dodatkowo potwierdza konieczność rozumienia pojęcia „zwolniony z podatku” w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego, a zatem szerszym niż prawo wewnętrzne danego państwa.

Minister Finansów i Gospodarki wskazał końcowo, że rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie będzie posiadać walor fundamentalny dla istoty stosowania wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. W każdym bowiem przypadku, gdy Polska posiada obowiązującą umowę z innym państwem, może powstać wątpliwość, czy jej stosowanie zależne jest od objęcia podatnika ograniczonym obowiązkiem podatkowym w drugim państwie. Taką sytuację, w ocenie Ministra Finansów i Gospodarki, należy uznać za wysoce niepożądaną, gdyż będzie powodować niepewność zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych w zakresie obowiązującego w Polsce prawa.

Organ w piśmie z 3 grudnia 2025 r. odnosząc się do rozstrzyganej sprawy stwierdził, że kwestionowany przez WSA w Gdańsku materiał dowodowy jednoznacznie dowodzi, że nie wystąpiła kolizja obowiązku podatkowego nieograniczonego (w Polsce) i obowiązku podatkowego ograniczonego lub nieograniczonego (w Norwegii), a tym samym w sprawie tej w ogóle nie ma zastosowania Konwencja. Skoro Norwegia wyklucza możliwość opodatkowania dochodów osiągniętych przez skarżącego na statku, który zarządzany był przez podmiot norweski (management personalny), to ani polska administracja podatkowa, ani żadne inne organy lub osoby nie mogą narzucić temu państwu zmiany stanowiska w tym zakresie.

Możliwość (prawo) opodatkowania dochodów musi bowiem wynikać z przepisów prawa, które obowiązują w danym państwie. Próby jakiegokolwiek ingerencji w norweskie ustawodawstwo podatkowe są nie tylko niedopuszczalne, ale przede wszystkim niewykonalne. WSA w Gdańsku całkowicie pominął zatem fakt, że ani Konwencja, ani żadna inna umowa UPO, nie stanowi samoistnej podstawy do opodatkowania dochodów w państwie będącym stroną tej umowy. Aby opodatkować dochód w danym państwie, musi istnieć ku temu podstawa prawna w przepisach podatkowych tego państwa – ustawowy przepis nakładający obowiązek podatkowy.

W uzasadnieniu decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z (...) września 2021 r. wykazano, że norweskie przepisy podatkowe uniemożliwiają opodatkowanie polskiego marynarza, który świadczy pracę na statku, który nie nosi norweskiej bandery (statek nie jest zarejestrowany w rejestrze

NIS lub NOR). Statek N. nosił banderę Bahamów, dlatego – zgodnie z wyjaśnieniami administracji norweskiej – dochodów skarżącego z pracy na tym statku nie można było opodatkować w Norwegii, a tym samym nie ma do nich zastosowania art. 14 ust. 3 Konwencji, ani żaden inny przepis tej Konwencji.

Nie znajduje zatem uzasadnienia pogląd zaprezentowany w kwestionowanym wyroku nakazujący poszukiwanie przedsiębiorstwa, o którym mowa w tym przepisie.

Przedmiotowy art. 14 ust. 3 Konwencji określa bowiem jedynie ogólną zasadę kolizyjną, tzn. wskazuje, które państwo – Polska czy Norwegia – ma pierwszeństwo w opodatkowaniu dochodu z pracy na statku morskim, jeśli w obu tych państwach wystąpi obowiązek podatkowy od tego dochodu. Dlatego nie można nadawać dodatkowego znaczenia zawartemu w tym przepisie sformułowaniu odwołującemu się do miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Jest ono jedynie swoistym „kluczem” do wyznaczenia państwa, które ma prawo do opodatkowania dochodów, co jednak wcale nie oznacza, że państwo źródła z tego prawa skorzysta. Świadczy o tym choćby zawarty w art. 14 ust. 3 Konwencji zwrot: „może być opodatkowane”. O tym, czy państwo źródła korzysta z przysługującego mu prawa opodatkowania dochodów (tu – z pracy na statku morskim), rozstrzygają regulacje prawa podatkowego obowiązującego w Norwegii. To, czy T. jest podmiotem eksploatującym statek w transporcie międzynarodowym w rozumieniu art. 14 ust. 3 Konwencji, czy też podmiotem tym jest jakieś inne przedsiębiorstwo – niezidentyfikowane w toku postępowania, jest obojętne, nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Gdyby skarżący świadczył pracę najemną na statku zarejestrowanym w norweskim rejestrze, to wówczas, pomimo brak zapłaty podatku, byłby uprawniony do skorzystania z ulgi abolicyjnej, gdyż zwolnienie przedmiotowe takiego dochodu w Norwegii co prawda wyłącza obowiązek zapłaty podatku, ale nie znosi obowiązku podatkowego w tym państwie. Ten właśnie fakt ma kluczowe znaczenie dla możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej w Polsce.

Skarżący w piśmie z 8 grudnia 2025 r. wskazali, że Konwencja ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania, ale nie wpływa na obowiązek opodatkowania dochodu przez dane państwo.

Z uwagi na drobiazgowość i rozmiągające się z celem Protokołu zmieniającego Konwencję interpretacje, polskie organy podatkowe muszą jednoznacznie doprecyzować rozumienie pojęć:

- 1) powstania w Norwegii obowiązku podatkowego,
- 2) zwolnienia pewnej grupy osób z opodatkowania dochodów.

Należy wyjaśnić rozumienie pojęcia zwolnienia z opodatkowania w Norwegii oraz sposób interpretowania tego pojęcia w zgodzie z celem Protokołu. Norwegia wyraziła zgodę na zmianę metody unikania podwójnego

opodatkowania w Polsce pod warunkiem zastosowania w Polsce ulgi w podatku, która skutkuje faktycznym brakiem opodatkowania tych dochodów w Polsce dla statków zarządzanych przez norweskie przedsiębiorstwo.

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

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032):

Art. 3.

ust. 1. Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

ust. 1a. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Art. 27.

ust. 1. Podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29–30f, pobiera się od podstawy jego obliczenia według następującej skali podatkowej: (...);

ust. 8. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, oprócz dochodów podlegających opodatkowaniu, zgodnie z ust. 1, osiągał również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych – podatek określa się w następujący sposób:

1) do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali określonej w ust. 1;

2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów;

3) ustaloną zgodnie z pkt 2 stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

ust. 9. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi

o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym.

ust. 9a. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Art. 27g. [Ulga abolicyjna]

ust. 1. Podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określone w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody:

1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub

2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi

– ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

ust. 2. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8.

ust. 3. Odliczenia nie stosuje się, gdy dochody ze źródeł, o których mowa w ust. 1, uzyskane zostały w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6.

ust. 4. Przepisy ust. 1–3 stosuje się odpowiednio do podatku obliczanego zgodnie z art. 30c.

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 – wersja obowiązująca od 2 kwietnia 2013 r.):

Art. 3.

ust. 1. W rozumieniu niniejszej Konwencji, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej: (...)

lit. g/ określenie „transport międzynarodowy” oznacza wszelki transport statkiem morskim lub statkiem powietrznym, za wyjątkiem przypadku, gdy statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w Umawiającym się Państwie;

Art. 3.

ust. 2. Przy stosowaniu niniejszej Konwencji w dowolnym czasie przez Umawiające się Państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde pojęcie w niej niezdefiniowane ma takie znaczenie, jakie w tym czasie ma ono w prawie tego Umawiającego się Państwa dla celów podatków, do których ma zastosowanie niniejsza Konwencja, przy czym znaczenie pojęcia wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego Państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym temu pojęciu przez inne przepisy prawne tego Państwa.

Art. 14.

ust. 3. Bez względu na poprzednie postanowienia niniejszego artykułu, wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa, może być opodatkowane w tym Państwie.

Art. 22.

ust. 1. W przypadku Polski, podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

lit. a/ Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Konwencji może być opodatkowany w Norwegii, Polska zwolni taki dochód z opodatkowania, z zastrzeżeniem postanowień punktu b/ niniejszego ustępu;

lit. b/ Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub zyski majątkowe, które zgodnie z postanowieniami artykułów 10, 11, 12, 13 lub ustępu 7 artykułu 20 niniejszej Konwencji mogą być opodatkowane w Norwegii, Polska zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu lub zysków majątkowych tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w Norwegii. Jednakże, takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku,

obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada na dochód lub zyski majątkowe uzyskane w Norwegii;

lit. c/ Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem niniejszej Konwencji dochód uzyskany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, Polska może, przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub zysków majątkowych takiej osoby, uwzględnić zwolniony dochód;

lit. d/ Bez względu na postanowienia litery a/, unikanie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w literze b/ niniejszego ustępu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii dochód ten jest zwolniony z podatku.

Wobec przekazania sprawy do rozpatrzenia w składzie siedmiu sędziów NSA, koniecznym stało się ustosunkowanie do zarzutów skargi kasacyjnej organu. To one bowiem wyznaczają zakres rozpoznania sprawy w postępowaniu kasacyjnym.

Skarga kasacyjna zawiera zarzuty zarówno naruszenia prawa procesowego, jak i prawa materialnego. W takiej sytuacji, co do zasady, jako pierwsze podlegają rozpatrzeniu zarzuty procesowe. Zwykle odnoszą się one do wad w ustaleniach stanu faktycznego, co powoduje, że celowym jest rozpoznanie ich przed zarzutami naruszenia prawa materialnego. Jednak specyfika niniejszej sprawy wymaga omówienia i ustosunkowania się w pierwszej kolejności do zarzutów naruszenia prawa materialnego. To od wykładni przepisów Konwencji i polskiej ustawy podatkowej uzależniony jest bowiem ewentualny zakres postępowania dowodowego i to, czy dochody skarżącego podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Przed oceną zarzutów skargi kasacyjnej zwrócić należy uwagę, że w sprawie swoje stanowisko przedłożył organ nie będący stroną postępowania, czyli Minister Finansów i Gospodarki. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że wprowadzie nowo wprowadzony art. 106 § 3a p.p.s.a. uprawnia sąd administracyjny jedynie do żądania od organu (niebędącego stroną postępowania) stanowiska w sprawie, jednak należy uznać, że w kompetencji tej kryje się także uwzględnienie takiego stanowiska, które wpłynie do sądu z inicjatywy tego organu. Tego rodzaju sytuacja miała miejsce w niniejszej sprawie. Naczelny Sąd Administracyjny na tej podstawie, przy rozstrzyganiu spornych zagadnień występujących w sprawie, uwzględnił argumentację zaprezentowaną przez Ministra Finansów i Gospodarki, który zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1131 ze zm.) jest organem KAS. Zgodnie z powołaną ustawą, minister

właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS (art. 12 tej ustawy). W celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań KAS, minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje ich realizację oraz sprawuje nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, w szczególności może: żądać informacji i materiałów, wyjaśnień i dokumentów z realizacji zadań przez jednostki organizacyjne KAS; zlecić przeprowadzenie analiz w określonym zakresie (art. 12c ust. 1 pkt 1 i 2 powyższej ustawy).

Stanowisko Ministra jest szczególnie pożądane w sprawach, w których występują poważne wątpliwości prawne w związku ze stosowaniem prawa podatkowego w zastrzeżonym do jego kompetencji współdziałaniu przy redagowaniu zawieranych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, o czym poniżej. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że pogląd zaprezentowany przez Ministra w niniejszej sprawie pozostaje w zasadniczym zakresie w sprzeczności ze stanowiskiem organu podatkowego.

W punkcie wyjścia koniecznym było przesądzenie, czy w stosunku do polskiego marynarza osiągającego dochody z tytułu zatrudnienia na statku morskim eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie, jednak niezarejestrowanym w rejestrze norweskim, zastosowanie znajduje Konwencja, a w szczególności jej art. 14 ust. 3.

Organ w swoim stanowisku wyraźnie zaakcentował, że w sprawie nie ma potrzeby ustalania podmiotu eksploatującego statek w transporcie międzynarodowym. Podatnik nie zapłacił bowiem podatku w Norwegii i nie podlegał tam ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Z kolei zdaniem skarżącego oraz Ministra Finansów i Gospodarki, które Naczelny Sąd Administracyjny podziela, ani podleganie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Norwegii, ani też sam fakt zapłaty podatku w Norwegii, nie jest warunkiem koniecznym do zastosowania przepisów Konwencji. Należy przypomnieć, że w roku 2012 dokonano zmiany Konwencji poprzez nowelizację jej art. 14 i art. 22 ust. 1. Zmiana ta miała charakter istotny w tym znaczeniu, że zmieniła zasady opodatkowania marynarzy pracujących na statkach w Norwegii. Do zmiany przepisów umowa ta miała zastosowanie w stosunku do dochodów uzyskiwanych przez marynarzy na statkach zarejestrowanych w rejestrach NIS i NOR. Jednakże, jak to wynika z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej zmiany do Konwencji, wobec rejestrowania statków przez armatorów do nisko kosztowych bander, pojawił się problem opodatkowania marynarzy osiągających dochody na statkach niezarejestrowanych w rejestrach norweskich (druk sejmowy nr 818 Sejmu VII kadencji, dostępny: <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=818>).

W związku z tym zmieniono art. 14 ust. 3 Konwencji i objęto nią dochody uzyskiwane przez marynarzy na statkach morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwa z siedzibą w Norwegii. Nie zmieniło to sytuacji prawnej marynarzy osiągających dochody z pracy na statkach zarejestrowanych w rejestrach norweskich z uwagi na to, że prawo wewnętrzne Norwegii zwalnia tego rodzaju dochody z opodatkowania. Co do pozostałej grupy marynarzy spełniających warunek określony w art. 14 ust. 3 Konwencji i niepracujących na statkach zarejestrowanych w rejestrach norweskich, dla zwolnienia ich dochodów z opodatkowania zmieniono również art. 22 Konwencji poprzez zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania. Spowodowało to sytuację, w której do ich dochodów zastosowanie znajduje tzw. ulga abolicyjna, uregulowana w u.p.d.o.f.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że rację ma Minister Finansów i Gospodarki wskazując, że dla stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest konieczna faktyczna kolizja nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego (czyli faktyczne, jednocześnie opodatkowanie tego samego dochodu w obu krajach). Kluczowym warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest potencjalna możliwość opodatkowania danej osoby w obu państwach, wynikająca z ich wewnętrznych przepisów podatkowych. Z taką sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Występuje tu powszechny konflikt pomiędzy opodatkowaniem w kraju, w którym znajduje się źródło przychodów (dochody z pracy na statku eksploatowanym przez przedsiębiorstwo norweskie), a opodatkowaniem w kraju rezydencji podatkowej (Polska); czyli konflikt rezydencja – źródło przychodu.

Minister Finansów i Gospodarki przedstawił poglądy doktryny wskazując, że nie wynika z nich, aby warunkiem koniecznym do stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania było podleganie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w innym państwie. Wręcz przeciwnie, wskazuje się, że warunkiem tym jest potencjalna możliwość podlegania opodatkowaniu w państwie źródła (przywołano poglądy prezentowane przez K. Vogla /w:/ E. Reimer, A. Rust, K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, 2015, s. 1587 i 1596; a także H. Litwińczuk, *Międzynarodowe Prawo Podatkowe*, Warszawa 2020, s. 367, 368 i 372).

Trzeba tu poczynić zastrzeżenie, że w rozpoznawanej sprawie ten – wynikający z ograniczonego obowiązku podatkowego – podatek u źródła potencjalnie może wystąpić, gdyż przepisy Konwencji umożliwiają Norwegii opodatkowanie tych dochodów. Konsekwencją tego jest ustanowienie normy kolizyjnej, która znajdować będzie zastosowanie w przypadku, gdy Norwegia zdecyduje się na opodatkowanie tych dochodów, do czego ma prawo.

Zasadnie Minister Finansów i Gospodarki odwołał się także do Modelowej Konwencji OECD. Naczelny Sąd Administracyjny zwraca jedynie uwagę, że artykuły 23A i 23B mają zastosowanie w wielu opisanych w Komentarzu do nich stanach faktycznych, odbiegających od ogólnych zasad, do których ogranicza się organ w swoim stanowisku.

W uzasadnieniu projektu ustawy ratyfikującej Protokół zmieniający Konwencję wskazano, że: „Przedmiotem zmiany ma być wykreślenie z Konwencji zapisu art. 14 ust. 3 zdanie drugie. Norma ta funkcjonuje w Konwencji zawartej między Polską a Norwegią dnia 9 września 2009 r. i wprowadza opodatkowanie marynarzy, zatrudnionych na statkach morskich zarejestrowanych w Norweskim Międzynarodowym Rejestrze Statków (NIS), wyłącznie w kraju ich rezydencji. Celem Protokołu jest wprowadzenie w Konwencji ogólnych zasad opodatkowania dla tej grupy podatników (przewidzianej w art. 14 ust. 3 zdanie pierwsze), co w przypadku polskich rezydentów, zatrudnionych na norweskich statkach morskich, z uwagi na zwolnienia funkcjonujące w polskim i norweskim prawie wewnętrznym, spowoduje wyłączenie z opodatkowania tej grupy zawodowej.”

Systematyzując, w wyniku zmiany Konwencji:

- usunięto normę, która odnosiła się do marynarzy pracujących na statkach zarejestrowanych w norweskim rejestrze statków;
- wprowadzono regułę ogólną, wynikającą ze zmienionego art. 14 ust. 3 zdanie pierwsze Konwencji, że dochód marynarzy uzyskany z tytułu wynagrodzenia w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie podlega opodatkowaniu w Norwegii – to jest przepis, który decyduje o tym, że Konwencja ma zastosowanie;
- miejsce rejestracji statku pozostaje bez znaczenia dla stosowania Konwencji.

Marynarze ze statków zarejestrowanych w Norwegii, po zmianie i stosowaniu reguły ogólnej z art. 14 ust. 3 Konwencji, nadal nie płacą podatku, bo ich dochody z omawianego tytułu korzystają w Norwegii ze zwolnienia z opodatkowania.

Z kolei marynarzom ze statków norweskich tam niezarejestrowanych Norwegia nie opodatkowuje wynagrodzeń (są wyłączone – *exempted* – z opodatkowania). W konsekwencji wprowadzenia metody wyłączenia z progresją, Polska nie będzie mocą Konwencji wyłączona z możliwości opodatkowania dochodów osiągniętych w Norwegii i niepodlegających efektywnemu opodatkowaniu w państwie źródła. Dotyczy to również sytuacji, gdy polski rezydent jednocześnie nie uzyska innych dochodów ze źródeł położonych na terytorium Polski.

Podsumowując tę część rozważań można stwierdzić, że przepisami Konwencji objęte są dochody dwóch grup marynarzy polskich pracujących na statkach: zarejestrowanych w rejestrze norweskim oraz niezarejestrowanych w rejestrze norweskim, przy czym wszyscy zatrudnieni są na statkach eksploatowanych przez podmioty norweskie w transporcie międzynarodowym.

Pierwsza grupa podlega opodatkowaniu w Norwegii, ale podatek u źródła wynosi „0”, gdyż korzystają ze zwolnienia od osiągniętych dochodów. Do drugiej grupy nie stosuje się w ogóle norweskich przepisów o opodatkowaniu ich dochodów. Potencjalnie mogłyby być zatem opodatkowane w Polsce, jednak zastosowanie do nich znajduje ulga abolicyjna – bo w Konwencji zmieniono metodę unikania podwójnego opodatkowania i w konsekwencji stosuje się do tych dochodów ulgę abolicyjną uregulowaną w u.p.d.o.f.

Jak słusznie zauważono w uzasadnieniu do projektu ustawy ratyfikującej Protokół, sama Konwencja nie prowadzi do podwójnego nieopodatkowania dochodów marynarzy, wynika to z wewnętrznych przepisów umawiających się państw–stron umowy poprzez zwolnienie z podatku jednej grupy marynarzy (Norwegia) i przyznaniu ulgi abolicyjnej dla drugiej grupy (Polska). Tym samym sytuacja prawnopodatkowa marynarzy uzależniona została od prawa wewnętrznego krajów–stron konwencji: w pierwszym przypadku – zwolnienia w prawie norweskim, w drugim przypadku – zastosowania ulgi abolicyjnej według ustawy polskiej. Zmiana i poddanie tych dochodów opodatkowaniu nie wymagały zatem zmiany Konwencji i były zależne jedynie od ustawodawstwa krajowego. Należy wyraźnie podkreślić, że wbrew twierdzeniu organu, Konwencja nie kreowała żadnego zwolnienia z opodatkowania, bo te wynikały z krajowych ustawodawstw stron umowy. O poprawności takiej interpretacji przepisów Konwencji świadczą jednocześnie okoliczności towarzyszące zawarciu Protokołu zmieniającego Konwencję.

Ze względu na to, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należą do kategorii umów prawa międzynarodowego, podlegają one regułom wykładni określonym w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów (KWPT).

Ponadto, umowy oparte na Modelowej Konwencji OECD zawierają zwykle postanowienie (bazujące na art. 3 ust. 2 MK OECD) stanowiące, że jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie niezdefiniowane w Modelowej Konwencji będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono według prawa państwa stosującego MK OECD w zakresie podatków, do których Modelowa Konwencja ma zastosowanie. Jednocześnie znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym danemu określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa. Oznacza to, że pierwszeństwo należy przypisać tym znaczeniom pojęć, które nadaje im

umowa. Jeśli dane pojęcie nie jest zdefiniowane w konkretnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, dopiero gdy kontekst nie wskazuje inaczej, należy odwołać się do znaczenia nadanego przez prawo podatkowe państwa będącego stroną umowy. Nie jest zatem pożądane, aby definiować tego rodzaju przepisy poprzez odwoływanie się do znaczenia potocznego, korzystając z definicji słownikowych.

Jak stanowi ogólna reguła interpretacji określona w art. 31 ust. 1 KWPT: traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu. KWPT wskazuje, że do celów interpretacji traktatów kontekst obejmuje, oprócz tekstu, wstępu czy załączników, każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu oraz każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu. Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień, każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji oraz wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego mające zastosowanie w stosunkach między stronami. Specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron. Artykuł 32 KWPT wskazuje natomiast na uzupełniające środki interpretacji. Stanowi on, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania artykułu 31 lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na artykule 31: a) pozostawia znaczenie dwuznacznym lub niejasnym albo b) prowadzi do rezultatu wyraźnie absurda lub nierozsądnego.

Zaakcentować należy, że omawiana zmiana normatywna Konwencji miała charakter istotny. Przyjęcie stanowiska organu oznaczałoby, że nie doszło do żadnej zmiany sytuacji prawnej marynarzy polskich, mimo że treść przepisów uległa nowelizacji, która została szeroko omówiona zarówno w uzasadnieniu ustawy ratyfikującej, interpretacji ogólnej Ministra Finansów, jak i obecnym stanowisku Ministra Finansów i Gospodarki.

Organ ten (minister właściwy do spraw finansów publicznych) uczestniczy bowiem w zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z postanowieniami wydanego na podstawie przepisów ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. Nr 39, poz. 443) § 2 i nast. rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o umowach międzynarodowych

(Dz.U. Nr 79, poz. 891); por. na ten temat: K. Dybiec, *Negocjowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, /w:/ *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, pod red. I. Mirka, T. Nowaka, 2013, s. 358–367.

Podobnie, dołączone przez skarżących materiały stanowiące korespondencję między armatorami norweskimi a Ministrem Finansów potwierdzają prawidłowość dokonanej powyżej wykładni przepisów Konwencji.

Na podstawie dostępnych materiałów związanych ze zmianą Konwencji można zatem wyprowadzić wnioszek, że intencją zmiany było wykreowanie stanu prawnego, w którym wynagrodzenie marynarza polskiego może w ogóle nie podlegać opodatkowaniu. Oczywiście w sytuacji, gdy wynagrodzenie uzyskane zostało w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie.

Zagadnieniem wymagającym przesądzenia jest także warunek określony w art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji, zastosowania zmienionej metody pozwalającej uniknąć podwójnego opodatkowania, którym jest zwolnienie z podatku dochodów z pracy marynarzy w Norwegii. Pozostają tu aktualne powyższe rozważania związane ze zmianą Konwencji. Dodatkowo można zauważyć, że wobec braku definicji pojęcia „zwolniony z podatku” na gruncie umowy międzynarodowej, istotny jest zamiar stron umowy, a jak wskazano powyżej – było nim nieopodatkowywanie wynagrodzeń marynarzy zatrudnionych przez przedsiębiorstwo norweskie uzyskanych w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym. Pojęcie „zwolniony” w tym przypadku odnosi się do dochodów, od których Norwegia rezygnuje z poboru podatku. Do takiego wniosku prowadzi także analiza rozstrzygającego w tym przypadku, zgodnie z postanowieniami samej Konwencji i art. 33 ust. 1 i 2 KWPT, tekstu Konwencji w języku angielskim. Posługuje się on mianowicie w art. 22 ust. 1 lit. d/ Konwencji sformułowaniem *exempt from tax*. Pojęciu *tax exemption* przypisuje się w opracowaniach angielskojęzycznych szerokie znaczenie. Tytułem przykładu, J.W. Martin wskazuje, że może ono być rozumiane wąsko – jako wyraźne, ustawowe wyłączenie od zakresu opodatkowania, jak i szeroko – w znaczeniu ekonomicznym, jako uniknięcie poniesienia jakiegoś ciężaru finansowego („The »tax exemption« may be used in the narrow sense of an explicit exclusion from the scope of a tax or in the broad economic sense of omission from a levy”, por. J.W. Martin, *The Social Aspects of Tax Exemption*, „The Annals of the American Academy of Political and Social Science” 1936, Vol. 183; *Government Finance in the Modern Economy*, s. 48 i n.). W systemie amerykańskim genezę instytucji *tax exemption* wiąże się z jednej strony z opodatkowaniem rdzennej

ludności amerykańskiej (Indian), a z drugiej – z problematyką podziału kompetencji władz stanowych i federalnych w zakresie opodatkowania obywateli amerykańskich (zob. na ten temat F.J. Goodnow, *The Nature of Tax Exemptions*, „Columbia Law Review” 1913, Vol. 13, No. 2, s. 104–120; G.E. Putnam, *Income Tax Exemption*, „The Bulletin of the National Tax Association” 1920, Vol. 6, No. 3, s. 75 i n.; na temat tej terminologii zob. też M. Wołowicz, *Discretionary Nature of the Tax Authority's Decision in the Matter of the Tax Write-Off's*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego” 2022, nr 19, s. 350).

Stanowisko w rozstrzyganej kwestii zajął również Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 31 października 2016 r., która wskazuje na możliwość stosowania ulgi abolicyjnej, gdy marynarze osiągają dochody z pracy najemnej na statku i nie zapłacili podatku za granicą (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 12 z dnia 4 listopada 2016 r.).

Minister wprost nie zgodził się z tezą, że zapłata podatku w drugim państwie jest nadrzędną przesłanką zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia. „Żaden element konstrukcji tej metody nie przewiduje bowiem, aby zapłata podatku była warunkiem kwalifikującym do jej zastosowania. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, iż stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Aby przewidziana konwencją metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy bowiem jedynie przewidziana w tej konwencji możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła przez postanowienia konwencji.”. Pogląd ten należy podzielić i traktować jako zasadę. Wielość zawartych umów i stanów faktycznych, w tym związanych z przyjęciem Konwencji Wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369; dalej: Konwencja MLI) nakazuje jednak, aby dokładnie badać każdy stan faktyczny i prawny. Należy też mieć na uwadze, że interpretacja odnosi się do marynarzy, którzy są polskimi rezydentami.

W podsumowaniu Minister wskazał, że „prawo do ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy przysługiwać będzie marynarzowi, który wykonuje pracę najemną na pokładzie statku morskiego, który jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Norwegii. Spełnienie określonych w art. 14 ust. 3 konwencji przesłanek spowoduje możliwość zastosowania przepisów tejże konwencji, a zatem również ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy.”.

Odnosząc powyższe do rozpoznawanej sprawy należy zauważyć, że istotne jest przesądzenie, czy z informacji od norweskiej administracji podatkowej wynika, że skarżący wynagrodzenie uzyskał w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie. W takiej sytuacji powinno ono być potencjalnie opodatkowane w Norwegii. Tymczasem władze norweskie informują, że skoro skarżący pracę wykonuje poza Norwegią i nie jest norweskim rezydentem, to nie podlega on opodatkowaniu w Norwegii. Oznacza to jedynie tyle, że pomimo takiej możliwości Norwegia zrezygnowała z opodatkowania tych dochodów.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że to na podatniku ciąży obowiązek wykazania, że spełnia on warunki do uznania, że jego dochody podlegają zwolnieniu na podstawie Konwencji. W przypadku wątpliwości co do tego, że podatnik jest uprawniony do korzystania z metody proporcjonalnego odliczenia, organ może tę okoliczność zbadać w postępowaniu podatkowym, w toku którego uprawniony jest do wystąpienia do administracji podatkowej Norwegii w celu zweryfikowania przedłożonej informacji.

W ponownie przeprowadzonym przez organy postępowaniu konieczne zatem będzie ustalenie, czy podatnik uzyskiwał dochody pracując na statku morskim eksploatowanym przez przedsiębiorstwo norweskie w transporcie międzynarodowym.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że dla rozstrzyganego sporu koniecznym jest ustalenie znaczenia pojęć: „podmiotu eksploatującego statek” oraz „transportu międzynarodowego”. Organy ponownie rozpoznając sprawę uwzględnią wykładnię tych pojęć zaprezentowaną w niniejszym wyroku.

Jak zasadnie wyjaśniono w wyroku WSA w Gdańsku z 5 listopada 2025 r., I SA/Gd 631/25: „miejsce faktycznego/rzeczywistego zarządu przedsiębiorstwa eksploatującego statek to inaczej miejsce, z którego podejmowane są kluczowe decyzje odnoszące się do działalności danego podmiotu, np. w zakresie zaopatrzenia statku załogą. Przedsiębiorstwa eksploatujące statki z uwagi na ilość statków oraz kompetencje personelu, dokonują podziału zarządu statkiem na: zarząd właścicielski (siedziba zarządu spółki) – *general management*; zarząd techniczny statkiem – *technical management*; zarząd operacyjny statkiem – *operational management*. Zarząd jest to operacyjna eksploatacja statku, natomiast zarząd techniczny w tym zakresie nie ma wpływu na bieżącą eksploatację statku.”. WSA w Gdańsku dalej wskazał, że „W transporcie międzynarodowym z uwagi na wielość podmiotów eksploatujących statek trzeba dokonać zawężenia znaczenia tego terminu. (...) abstrahując od terminologii, jaką można odnieść do podmiotu eksploatującego statek niebędący jego własnością (*shipping company*, *ship's operator* i inne) istotne jest, czy taki podmiot

ma władztwo operacyjne nad statkiem, tj. czy decyduje o zasadniczych elementach eksploatacji statku, a tymi elementami jest decydowanie z pozycji przewoźnika o przyjęciu ładunku i akceptacji trasy przewozu. Natomiast (...) kwestie, czy dany podmiot odpowiada za bezpieczeństwo statku, jego stan techniczny, czy skompletowania załogi oraz świadczenia usług dla załogi, ma drugorzędne znaczenie.”.

Zwrócić także należy uwagę na problem czarteru na czas (art. 188 ustawy z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski; Dz.U. z 2023 r. poz. 1309) i treści czarterpartii. Jak wskazuje WSA w Gdańsku: „Czarterujący określa bowiem jedynie i aż w jaki sposób statek ma być zatrudniony. O ile właściciel czy armator zachowują posiadanie statku (realizuje je kapitan statku), o tyle kwestie przewozu pozostają często w wyłącznej gestii czarterującego. O ile w przypadku czarteru krótkoterminowego w czarterpartii określono wskazanie rodzaju przewożonych ładunków i rejonu eksploatacji (tras przewozu), o tyle czarterujący raczej nie może być uznany za podmiot eksploatujący statek. Nie można jednak wykluczyć w sytuacji długoterminowego czarteru (C. Łuczywek, D. Pyć, I. Zużewicz-Wiewiórowska – autorzy komentarza do art. 188 Kodeksu morskiego, 2022, lex.pl – wskazują przykład statku czarterowanego przez 25 lat), że klauzule w czarterpartii dają czarterującemu swobodę w dysponowaniu statkiem. Wówczas można go traktować jako podmiot eksploatujący statek.”.

Jeżeli kompetencje norweskiego podmiotu (T.) są ograniczone do kwestii technicznej eksploatacji i usług załogi, to nie można wykluczyć, że faktycznym podmiotem eksploatującym statek jest inny podmiot. Natomiast jeżeli zakres tych kompetencji odpowiada przedstawionej definicji eksploatacji statku, wówczas podmiot ten zaliczyć należy w poczet eksploatujących ten statek. Istotnym jest jednak, aby statek ten eksploatowany był w transporcie międzynarodowym.

Z kolei odnosząc się do poruszanego już w niniejszym uzasadnieniu problemu definiowania pojęcia transportu międzynarodowego, podzielić należy pogląd Ministra Finansów i Gospodarki, że pojęcie to powinno być wykładane zgodnie z definicją zawartą w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym w umowie z Norwegią. W rozpoznawanej sprawie nie występuje jednak spór co do tego, że skarżący pracował na statku eksploatowanym w transporcie międzynarodowym, zatem brak jest podstaw do rozważań w tym zakresie.

W zasadniczej części uzasadnienia Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do problematyki wykładni przepisów mogących mieć zastosowanie w sprawie opodatkowania dochodów marynarzy na podstawie przepisów prawa materialnego, w tym w szczególności przepisów Konwencji (w stanie prawnym, którego sprawa dotyczy).

Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni tych przepisów, wskazał również kierunek postępowania organów wyznaczony właśnie dokonaną interpretacją.

W rozpoznawanej sprawie wykładnia przepisów determinuje bowiem zakres koniecznego postępowania dowodowego, o ile istnieją podstawy do kwestionowania rozliczenia rocznego podatku dokonanego przez skarżących.

W tym kontekście za niezasadne należy uznać zarzuty skargi kasacyjnej odnoszące się do naruszenia prawa procesowego. Treść ich i sposób sformułowania wskazują ponadto, że również Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku uzależniał ich skuteczność od zasadności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego. Odwołuje się bowiem w poszczególnych zarzutach do prawidłowej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego i dokonania przez organy „prawidłowej jego oceny prawnej poprzez przyjęcie, że Konwencja nie mogła mieć w sprawie zastosowania z uwagi brak opodatkowania przychodów podatnika z pracy najemnej na statku w Norwegii (...)”. Z kolei naruszenie art. 141 § 4 i art. 133 § 1 p.p.s.a. miałyby nastąpić „poprzez wadliwe uzasadnienie wyroku wyrażające się pominięciem przez Sąd argumentacji organu dotyczącej braku podstaw do stosowania Konwencji (...)”. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie elementy przewidziane w art. 141 § 4 p.p.s.a. Nie stanowi naruszenia tego przepisu brak odniesienia się przez Sąd do wszystkich argumentów podnoszonych w toku postępowania. Obowiązek ten dotyczy tylko tych, których naruszenie mogłoby wpływać na treść rozstrzygnięcia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku odniósł się natomiast do wszystkich istotnych zagadnień, w tym prawidłowości stosowania przepisów Konwencji.

W tej sytuacji, wobec niezasadności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego, również zarzuty naruszenia prawa procesowego okazały się niezasadne.

Ponownie rozpoznając sprawę organ zastosuje się do wskazań zawartych w uzasadnieniu wyroku. W szczególności ostatecznie ustali, w jakim przedsiębiorstwie eksploatującym statek w transporcie międzynarodowym skarżący był zatrudniony. W zależności od tego, albo zastosuje przepisy Konwencji i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, albo uzna, że zastosowanie znajdują przepisy innej umowy o unikaniu opodatkowania, albo też uzna, że skarżący osiągnął dochody w kraju, z którym Polska nie podpisała takiej umowy. Dla dokonania powyższych ustaleń organ wykorzysta tezy z niniejszego uzasadnienia.

Biorąc powyższe pod uwagę Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono zgodnie z art. 204 pkt 2 p.p.s.a. w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ oraz pkt 1 lit. c/ 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.).

43

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 19 lutego 2025 r.
(I GSK 999/21)**

Przewodniczący: sędzia NSA Piotr Pietrasz

Sędziowie: NSA Anna Apollo (sprawozdawca), del. WSA Jacek Boratyn

Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 9b ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.) do kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie emisji obligacji. To zaś oznacza, że do kompetencji rady gminy należy określenie sposobu obliczenia przychodu, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 1208). Natomiast organ wykonawczy ma obowiązek zamieszczenia tej regulacji uchwały w warunkach emisji obligacji.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie ze skargi Gminy Miasta R. na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia (...) grudnia 2020 r., nr (...), w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie wyrażenia zgody na zaciągnięcie zobowiązania i na podstawie art. 188 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 na podstawie art. 151 tej ustawy o d d a l i ł skargę, a także na mocy art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w związku 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 2023 r. poz. 1935) z a s ą d z i ł od Gminy Miasta R. na rzecz Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) w sprawie ze skargi Gminy Miasta R. na rozstrzygnięcie

nadzorcze – uchwałą Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z (...) grudnia 2020 r., nr (...), w sprawie wyrażenia zgody na zaciągnięcie zobowiązania, wyrokiem z 11 marca 2021 r., VIII SA/Wa 197/21, uchylił zażaloną uchwałę oraz zasądził od Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie na rzecz skarżącej Gminy Miasta R. kwotę siedemset dziewięćdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Wyrok zapadł w następującym stanie sprawy:

Uchwałą nr (...) z (...) grudnia 2020 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie (dalej: Kolegium RIO, organ nadzoru), działając na podstawie 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.) oraz art. 11 ust. 1 pkt 3 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137), stwierdziło nieważność uchwały nr (...) Rady Miejskiej w R. z (...) listopada 2020 r. w sprawie wyrażenia zgody na zaciągnięcie zobowiązania polegającego na emisji obligacji przychodowych, z powodu istotnego naruszenia art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 1208; dalej: ustawa o obligacjach).

W § 2 kwestionowanej uchwały określono cel emisji (rodzaj i cel przedsięwzięcia). Celem emisji miało być pozyskanie środków na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu Gminy Miasta R., w związku z wydatkami związanymi z refinansowaniem kosztów finansowania nabycia przez Emitenta (tj. Gminę Miasta R.) akcji w P. S.A., gdzie środki pieniężne uzyskane przez P. S.A. z tytułu podwyższonego kapitału zakładowego zostały wykorzystane na realizację przedsięwzięcia polegającego na rozbudowie i modernizacji lotniska cywilnego użytku publicznego w R. (dalej: lotnisko, przedsięwzięcie). Natomiast w § 3 tej uchwały określono „inne przedsięwzięcie”, z którego obligatariusze mają prawo zaspokoić swoje roszczenie z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami Miasta R.

Tym przedsięwzięciem było oddanie Przedsiębiorstwu X. w dzierżawę nieruchomości lotniskowych, na których Przedsiębiorstwo X. dokonuje rozbudowy i modernizacji lotniska. W § 3 badanej uchwały wskazano również, do jakiej części przychodów z przedsięwzięcia będzie przysługiwać obligatariuszom uprawnienie do zaspokojenia roszczeń z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami Miasta R., tj. „(...) z 70% wpływów uzyskiwanych przez Emitenta z innego przedsięwzięcia (...). Przychody z innego przedsięwzięcia uzyskiwane przez Emitenta na podstawie umowy dzierżawy nr 1 zawartej w dniu 3 lipca 2018 r. (...) oraz umowy dzierżawy nr 2 zawartej w dniu 3 lipca 2018 r. (...) pomiędzy Emitentem oraz Przedsiębiorstwem X.”.

W ocenie organu nadzoru, w uchwale Rady Miejskiej nie określono sposobu obliczenia przychodów ze wskazanego w uchwale przedsięwzięcia, które

ma być następnie źródłem zaspokojenia obligatariuszy. Umieszczenie zaś tych uregulowań w uchwale było niezbędne z uwagi na treść art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach, który określa obligatoryjne elementy uchwały o emisji obligacji przychodowych. To zaś oznacza, że elementy te powinny znaleźć się w uchwale. Ponadto, określenie w uchwale sposobu obliczania przychodów jest również konieczne dla weryfikacji, czy przychody z przedsięwzięcia gwarantują spłatę zobowiązań wobec obligatariuszy.

Autor skargi zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w uchwale nr (...) Rady Miejskiej z (...) listopada 2020 r. nie określono sposobu obliczania przychodów ze wskazanego w uchwale przedsięwzięcia, które ma być źródłem zaspokojenia obligatariuszy, podczas gdy w § 3 uchwały jest wskazane, że „Roszczenia obligatariuszy wobec Emitenta z tytułu obligacji zostaną zaspokojone z pierwszeństwem przed innymi wierzyicielami Emitenta z 70% wpływów uzyskiwanych przez Emitenta z innego przedsięwzięcia niż Przedsięwzięcie polegającego na oddaniu Przedsiębiorstwu X. w dzierżawę nieruchomości lotniskowych, na których Przedsiębiorstwo X. dokonuje rozbudowy i modernizacji Lotniska („Przychody z Innego Przedsięwzięcia”). „Przychody z innego Przedsięwzięcia” uzyskiwane są przez Emitenta na podstawie umowy dzierżawy nr 1 zawartej w dniu 3 lipca 2018 r. (z uwzględnieniem późniejszych zmian i uzupełnień) pomiędzy Emitentem oraz Przedsiębiorstwem X. oraz umowy dzierżawy nr 2 zawartej w dniu 3 lipca 2018 r. (z uwzględnieniem późniejszych zmian i uzupełnień) pomiędzy Emitentem oraz Przedsiębiorstwem X.”;

2) art. 24 ust. 2 i art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach poprzez błędną wykładnię, że sposób obliczenia przychodów stanowi jedyne źródło spłaty obligacji, a nie, że określa prawo pierwszeństwa zaspokojenia obligatariuszy z przychodów. A o tym, czy obligacja zostanie wykupiona w całości, decyduje zakres odpowiedzialności emitenta za zobowiązania z obligacji (art. 24 ust. 2 ustawy o obligacjach);

3) art. 226 i art. 230 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270; dalej: u.f.p.) w odniesieniu do niezapewnienia rzetelności i realności zobowiązań skarżącej w Wieloletniej Prognozie Finansowej (dalej: WPF) na lata od 2020 do 2045 poprzez stwierdzenie nieważności uchwały o emisji obligacji, która jest jedną z trzech uchwał poddanych ocenie przez RIO i ściśle powiązaną z uchwałą nr (...) w sprawie dokonania zmian w uchwale budżetowej na rok 2020, poprzez zwiększenie deficytu w 2020 r. o kwotę 51 mln zł, z zaznaczeniem, że deficyt ten zostanie sfinansowany środkami pochodzącymi z emisji obligacji przychodowych, o których mowa

w uchwale o emisji obligacji przychodowych, oraz uchwałą w sprawie zmiany WPF Gminy Miasta R. na lata 2020–2045, gdzie z objaśnienia do uchwały wynika, że wydatki ogółem w 2020 r. wzrastają o kwotę 51 mln zł i stanowią deficyt sfinansowany obligacją przychodową na kwotę 51 mln zł, a w związku z planowaną emisją dokonano zwiększenia rozchodów z tytułu spłaty obligacji przychodowych w latach 2021–2036, z której wpływy miały być przeznaczone na spłatę wydatków majątkowych wskazanych pod pozycją 1.3.2.4. WPF skarżącej spłacanych do 2029 r. Wskutek tego w WPF wydatki majątkowe przedsięwzięcia pod pozycją 1.3.2.4. na lata od 2017 do 2029 zostały zamknięte na 2021 r., a to z tej przyczyny, że w 2020 r. miała być dokonana ich spłata wpływami z emisji obligacji przychodowych (*vide*: objaśnienia WPF). Swoim działaniem RIO spowodowała więc, że unieważniając uchwałę o emisji obligacji i utrzymując w mocy dwie pozostałe uchwały doprowadziła do powstania nierzetelności i nierealności obecnie obowiązującej Wieloletniej Prognozy Finansowej Gminy Miasta R.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylając zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze na wstępie wyjaśnił, że zgodnie z art. 91 ust. 1 u.s.g. nieważna jest uchwała organu gminy sprzeczna z prawem. Wprowadzając sankcję nieważności jako następstwa naruszenia prawa, ustawodawca nie określił rodzaju naruszenia prawa, które prowadziłyby do zastosowania tej sankcji. Zasadnym jest zatem sięgnięcie do przepisów u.s.g., gdzie przewidziano dwa rodzaje naruszeń prawa, które mogą być wywołane przez ustanowienie aktów uchwalanych przez organy gminy. Mogą to być naruszenia istotne lub nieistotne (art. 91 u.s.g.). Jednak i tu brak ustawowego zdefiniowania obu naruszeń, co stwarza konieczność sięgnięcia do stanowiska wypracowanego w tym zakresie w doktrynie i w orzecznictwie. Za „istotne” naruszenie prawa uznaje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Do nich zalicza się między innymi naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego, a także przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał. W judykaturze za istotne naruszenie prawa uznaje się takie naruszenia jak: podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, brak podstawy prawnej do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwe zastosowanie przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały, naruszenie procedury podjęcia uchwały. Stwierdzenie nieważności uchwały może nastąpić tylko wtedy, gdy uchwała pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawnym.

Dalej Sąd zaznaczył, że zapis zawarty w art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach, mówiący o „sposobie obliczenia przychodów z przedsięwzięcia”, jest bardzo ogólny i enigmatyczny. Przedmiotowa ustawa nie określa kryteriów pozwalających na zakwalifikowanie określonych przychodów jako przychodów

pochodzących z przedsięwzięcia, ani też nie udziela wskazówek co do sposobu obliczenia. Kryteria te powinny być zaś ustalone w uchwale o emisji obligacji przychodowych i uszczegółowione w warunkach emisji obligacji. Należą one bowiem do danych umożliwiających potencjalnym nabywcom orientację w efektach przedsięwzięcia.

W ocenie Sądu w przedmiotowej uchwale interesy obligatariuszy co do pierwszeństwa zaspokojenia są należycie zabezpieczone. Skarżąca trafnie bowiem zauważyła, że w przypadku obligacji przychodowych bez ograniczenia odpowiedzialności, emitent odpowiada całym swoim majątkiem.

W odniesieniu do obligacji, o których mowa w przedmiotowej uchwale Rady Miejskiej, wyraźnie zaś stwierdzono, że za zobowiązania z obligacji skarżąca odpowiada całym majątkiem z pierwszeństwem zaspokojenia obligatariuszy do 70% wpływów z umów dzierżawy. Organ ocenił więc zdolność skarżącej do spłaty obligacji jedynie w kategorii sposobu obliczenia przychodów z przedsięwzięcia, a całkowicie pominął to, że odpowiedzialność skarżącej jest nieograniczona i odnosi się do całego majątku, a nie tylko przychodów.

W konsekwencji uznał, że Rada Miejska wyrażając zgodę na zaciągnięcie zobowiązania polegającego na emisji obligacji przychodowych nie dopuściła się istotnego naruszenia prawa skutkującego koniecznością stwierdzenia nieważności podjętej uchwały. Brak było więc też podstaw do wydania przez organ zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniosła Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie. Zaskarżając wyrok w całości zarzuciła mu:

1. naruszenie art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach poprzez jego błędną wykładnię, to jest uznanie, że:

a) fragment przepisu mówiący o konieczności określenia sposobu obliczenia przychodów z przedsięwzięcia w uchwale jest „bardzo ogólny i enigmatyczny”;

b) sposób obliczenia przychodów stanowi jedynie gwarancję całkowitej spłaty obligacji;

c) wskazanie w uchwale, że ustalenie prawa pierwszeństwa zaspokojenia obligatariuszy z przychodu z 70% wpływów z powołanych umów dzierżawy, stanowi „sposób obliczenia przychodów z przedsięwzięcia” w rozumieniu ustawy;

d) pominięcie konieczności wypełnienia obowiązku wskazania sposobu obliczenia przychodów w uchwale może być „sanowane doszczegółowieniem” w warunkach emisji;

2. naruszenie art. 25 ust. 2 i 3 ustawy o obligacjach poprzez jego błędną wykładnię, to jest uznanie, że określenie sposobu obliczenia przychodów z przedsięwzięcia w uchwale stanowi „budowanie księgi” i jest sprzeczne z zamiarem ustawodawcy, a samo określenie powinno mieć miejsce w warunkach emisji obligacji;

3. naruszenie art. 25 ust. 3 i 4 ustawy o obligacjach poprzez jego błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, to jest stwierdzenie właściwego wypełnienia obowiązków informacyjnych wskazanych w przepisie przez fakt rzekomego zabezpieczenia interesów obligatariuszy odnośnie do pierwszeństwa zaspokojenia ze względu na odpowiedzialność emitenta całym jego majątkiem, gdy dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy znaczenie ma art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach;

4. naruszenie art. 24 ust. 2 ustawy o obligacjach poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w sprawie, w której naruszenia prawa w wyniku podjęcia niezgodnej z ustawą uchwały Rady Miejskiej w R., wykazane przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, nie dotyczyły kwestii odpowiedzialności emitenta za zobowiązania wynikające z obligacji przychodowych, lecz niedochowania wymagań przewidzianych przez art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach;

5. naruszenie art. 100 u.s.g. poprzez zasądzenie od Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie na rzecz Gminy Miasta R. kwoty uiszczanego wpisu od skargi;

6. naruszenie art. 148 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w związku z powyżej wskazanymi zarzutami poprzez uwzględnienie skargi w sytuacji, gdy powinna ona zostać oddalona, co w konsekwencji miało wpływ na wynik postępowania.

W oparciu o powyższe zarzuty wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego.

Argumenty na poparcie stanowiska procesowego skarżąca kasacyjnie RIO przedstawiła w uzasadnieniu skargi kasacyjnej.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Gmina Miasta R. wniosła o jej oddalenie, jako niezasadnej. Podtrzymała argumenty przytoczone w skardze oraz podzieliła argumentację Sądu pierwszej instancji przedstawioną w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się zasadna.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, co oznacza, że Sąd jest związany podstawami określonymi przez ustawodawcę w art. 174 p.p.s.a. i wnioskami skargi zawartymi w art. 176 p.p.s.a. Zatem to skarżący kasacyjnie w terminie 30 dni od dnia otrzymania wyroku Sądu pierwszej instancji wraz z uzasadnieniem określa zarzutami kasacyjnymi zakres tego postępowania. Z urzędu NSA bierze pod uwagę jedynie przesłanki nieważności postępowania, o których mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. W okolicznościach sprawy jednak żadna z tych przesłanek nie zaistniała.

Skarga kasacyjna została oparta tylko na jednej podstawie kasacyjnej, tj. naruszeniu przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię oraz błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie. Z uwagi na ściśle powiązanie zarzutów z punktów 1–4 *petitum* skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny postanowił rozpoznać je łącznie.

Zasadniczy spór w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do oceny, czy w uchwale jednostki samorządu terytorialnego o emisji obligacji przychodowych należy wskazać sposób obliczenia przychodów z przedsięwzięcia, czy też wystarczające jest wskazanie przedsięwzięcia, z którego ma być uzyskany przychód i źródła przychodu.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o obligacjach emitent może emitować obligacje uprawniające obligatariusza do zaspokojenia roszczeń z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami emitenta:

1) z całości albo części przychodów lub z całości albo części majątku przedsięwzięć, które zostały sfinansowane w całości albo części ze środków uzyskanych z emisji obligacji, lub

2) z całości albo części przychodów z innych przedsięwzięć określonych przez emitenta

– zwane dalej „obligacjami przychodowymi”.

Zgodnie z ustępem 2 art. 24 ustawy o obligacjach emitent może ograniczyć swoją odpowiedzialność za zobowiązania wynikające z obligacji przychodowych do kwoty przychodów lub wartości majątku przedsięwzięcia, do których obligatariuszom przysługuje uprawnienie, o którym mowa w ust. 1.

Emitentami obligacji przychodowych mogą być m.in. jednostki samorządu terytorialnego lub związki tych jednostek – art. 25 ust. 1 ustawy o obligacjach. W takim przypadku uchwała o emisji obligacji przychodowych określa przedsięwzięcie, o którym mowa w art. 24 ust. 1, zwane dalej „przedsięwzięciem”, sposób obliczenia przychodów z przedsięwzięcia oraz wskazuje, do jakiej części przychodów z przedsięwzięcia lub majątku przedsięwzięcia przysługuje obligatariuszom uprawnienie, o którym mowa w art. 24 ust. 1. Uchwała o emisji obligacji przychodowych może określać więcej niż jedno przedsięwzięcie – ust. 2 art. 25. Nadto informacje określone w tym ustępie emitent obligacji przychodowych zamieszcza w warunkach emisji.

Z przytoczonych regulacji wynika, że charakterystyczną cechą obligacji przychodowych jest przyznanie obligatariuszowi uprawnienia do zaspokojenia roszczeń przed innymi wierzycielami emitenta z przychodów przedsięwzięcia lub majątku przedsięwzięcia (które choćby w części zostały sfinansowane ze środków uzyskanych z emisji obligacji) lub z przychodów z innych przedsięwzięć emitenta (które nie zostały sfinansowane ze środków z emisji obligacji). Decyzja o kształcie prawa pierwszeństwa w zakresie określonym

art. 24 ust. 1 ustawy o obligacjach należy do emitenta. W rozpoznawanej sprawie, w świetle art. 25 ust. 1 i 2 powołanej ustawy – do Rady Miejskiej w R.

Wskazać także należy, że z uwagi na cel emisji obligacji przychodowych, którym jest finansowanie przedsięwzięcia emitenta, ustawa o obligacjach wprowadza możliwość ograniczenia zasady odpowiedzialności emitenta całym jego majątkiem za wierzytelności inkorporowane w obligacjach przychodowych (art. 24 ust. 2), która to zasada wynika z art. 13 ustawy o obligacjach. W uchwale o emisji obligacji Rada Miasta nie ograniczyła odpowiedzialności gminy za realizację zobowiązań wynikających z obligacji. Zatem odpowiada za zapłatę wszelkich wierzytelności z nich wynikających całym swoim majątkiem na podstawie art. 13 ustawy o obligacjach, a nie na podstawie zapisu uchwały, który nie ograniczał tej odpowiedzialności.

Ustawodawca przyznając jednostkom samorządu terytorialnego prawo do emisji obligacji przychodowych nie określił wprost, który organ tej jednostki jest uprawniony do podjęcia takiej decyzji. Natomiast wskazał, jakie wymogi dotyczące tej uchwały są określone przepisem ustawy. Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 9b u.s.g. do kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie emisji obligacji. To zaś oznacza, że do kompetencji rady gminy należy określenie sposobu obliczenia przychodu, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy o obligacjach. Natomiast organ wykonawczy ma obowiązek zamieszczenia tego zapisu uchwały w warunkach emisji obligacji. Przesunięcie wskazania sposobu obliczenia przychodu na organ wykonawczy gminy naruszałoby kompetencje organu stanowiącego gminy. Brak zapisu w uchwale nie może być sanowany zamieszczeniem stosownych zapisów w warunkach emisji obligacji.

Błędny jest zatem pogląd Sądu pierwszej instancji, że przepis mówiący o konieczności określenia sposobu obliczenia przychodów z przedsięwzięcia w uchwale jest „bardzo ogólny i enigmatyczny”, a sam sposób obliczenia przychodów, przy jednoczesnej odpowiedzialności gminy całym jej majątkiem za zapłatę wierzytelności, stanowi jedynie gwarancję całkowitej spłaty obligacji.

W ocenie Sądu pierwszej instancji organ ocenił zdolność skarżącej do spłaty obligacji jedynie w kategorii sposobu obliczenia przychodów z przedsięwzięcia, a pominął całkowicie to, że odpowiedzialność skarżącej jest nieograniczona i odnosi się do całego majątku, a nie tylko do przychodów. Tej oceny zdolności spłaty i odpowiedzialności całym majątkiem zabrakło w ocenie Kolegium RIO.

Przy takim rozumieniu przytoczonych regulacji całkowicie zacierają się różnice pomiędzy zwykłymi obligacjami a obligacjami przychodowymi. Tymczasem przy ocenie legalności rozstrzygnięcia nadzorczego RIO i legalności zakwestionowanej uchwały nie można oderwać się od konkretnej sytuacji prawnej. Należy uwzględnić cały kontekst prawny związany z ukształtowaniem danej instytucji przez ustawodawcę. Nie można poprzestać, jak w istocie

uczynił to Sąd pierwszej instancji, tylko na ocenie wyodrębnionych elementów konstrukcji – braku ograniczenia odpowiedzialności za wykup obligacji – nie biorąc pod uwagę jej celu i funkcji.

Z samej definicji obligacji przychodowych wynika, że obligacja uprawnia obligatariusza do zaspokojenia roszczeń z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami emitenta z przychodów wymienionych w art. 24 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o obligacjach. W zasadzie środki na wykup obligacji powinny pochodzić z tych przychodów. Ustawodawca jednak jako regułę wprowadził odpowiedzialność emitenta całym majątkiem za ten wykup. Natomiast w drodze wyjątku od reguły emitent może ograniczyć swoją odpowiedzialność do wskazanego w warunkach emisji przychodu. Z drugiej strony, w przypadku obligacji przychodowych obligatariusz musi mieć świadomość, że przy błędnych założeniach do projektu może mieć swój finansowy udział w ewentualnym niepowodzeniu projektu. Dlatego tak istotne jest, by otrzymał informację, wprost określoną w art. 25 ust. 1 ustawy o obligacjach, o sposobie obliczenia przychodów z przedsięwzięcia. Przychodów, z których będzie mógł zaspokoić swoje roszczenia, co należy wyraźnie podkreślić, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami emitenta. Na tym polega jego uprzywilejowanie. A gdy nie uzyska zaspokojenia, będzie mógł dochodzić swoich roszczeń, na podstawie art. 13 ustawy o obligacjach, na zasadach ogólnych, jako jeden z wielu wierzycieli emitenta dochodzących swoich roszczeń z różnych tytułów.

Konsekwencją takiego modelu obligacji jest także nałożenie na emitenta obowiązku udostępniania obligatariuszom, co najmniej na 14 dni przed każdym terminem wypłaty świadczeń z obligacji przychodowych, jednakże nie rzadziej niż raz w roku, sprawozdania zawierającego informacje o sumie przychodów z przedsięwzięcia, które wpłynęły na rachunek bankowy przeznaczony do ich gromadzenia i dokonywania wypłat, oraz o kwotach wypłaconych obligatariuszom uprawnionym z obligacji przychodowych oraz emitentowi z tego rachunku w okresie od poprzedniej wypłaty świadczeń, a także omówienie struktury przychodów z przedsięwzięcia oraz struktury kosztów ponoszonych przez emitenta w związku z przedsięwzięciem w tym okresie – art. 25 ust. 4 ustawy o obligacjach. Czy też ograniczenia w zbywaniu majątku generującego przychód – art. 25 ust. 6 powołanej ustawy.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny za zasadne uznał zarzuty błędnej wykładni prawa z pkt 1 i 2 *petitum* skargi kasacyjnej oraz błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania z pkt 3 i 4 *petitum* skargi kasacyjnej.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 100 u.s.g. na wstępie należy stwierdzić, mając na uwadze rozpoznawaną sprawę, że Gmina Miasta R. złożyła skargę na rozstrzygnięcie nadzorcze Regionalnej Izby Obrachunkowej podjęte

w trybie art. 91 ust. 1 i 3 w związku z art. 90 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym w związku z art. 11 ust. 1 pkt 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, a więc w ramach postępowania dotyczącego nadzoru nad gminą. Natomiast przepis art. 100 ustawy o samorządzie gminnym, trafnie wskazany w skardze kasacyjnej, stanowi, że postępowanie sądowe, o którym mowa w artykułach poprzedzających Rozdział 10 tej ustawy, odnoszące się do nadzoru nad działalnością gminy, jest wolne od opłat sądowych. Powołana ustawa jest ustawą szczególną w stosunku do ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i wyłączała regulację zawartą w art. 214 § 1 p.p.s.a. Tym samym gmina składając skargę na przedmiotowe rozstrzygnięcie nadzorcze nie ponosi kosztów z tym związanych. W konsekwencji organ nadzoru nie może być obciążony obowiązkiem zwrotu wpisu, którego gmina nie miał obowiązku ponieść. Wpis powinien być zwrócony przez Sąd pierwszej instancji.

Podsumowując, zaskarżony wyrok Sądu pierwszej instancji został wydany z naruszeniem ww. przepisów prawa materialnego przez ich błędną wykładnię, w konsekwencji także z naruszeniem art. 148 p.p.s.a. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i uwzględnienie skargi.

Zgodnie z art. 188 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej, uchylając zaskarżone orzeczenie rozpoznaje skargę, jeżeli uzna, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona. Sprawę należy przy tym uznać za dostatecznie wyjaśnioną, gdy jest ona wyjaśniona w stopniu, w jakim – uwzględniając charakter postępowania odwoławczego przed NSA – sąd ten może prawomocnie zweryfikować dokonaną przez wojewódzki sąd administracyjny kontrolę legalności zaskarżonego aktu. Taki stan wyjaśnienia sprawy ma miejsce w niniejszym przypadku. Naczelny Sąd Administracyjny uznał bowiem, że stan prawny i faktyczny sprawy został dostatecznie wyjaśniony i nie pozostawia wątpliwości. Ponadto – w świetle ocen i rozważań poczynionych wyżej przez Naczelny Sąd Administracyjny – organ nadzoru prawidłowo zebrał, rozpatrzył i ocenił zgromadzony w sprawie materiał. Trafnie wskazał w rozstrzygnięciu nadzorczym, że w zakwestionowanej uchwale zabrakło ustawowo wymaganego elementu, jakim było określenie sposobu obliczenia przychodu z przedsięwzięcia. A brak ten miał charakter istotnego naruszenia prawa, uzasadniającego stwierdzenie nieważności uchwały o emisji przez Gminę Miasta R. obligacji przychodowych.

Ze wskazanych powodów Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga Gminy Miasta R. na rozstrzygnięcie nadzorcze – uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z (...) grudnia 2020 r., nr (...), w sprawie wyrażenia zgody na zaciągnięcie zobowiązania w formie emisji obligacji przychodowych – jest niezasadna.

Mając na uwadze powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok, a następnie rozpoznał skargę, uznając że podlega ona oddaleniu na podstawie art. 151 p.p.s.a.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a. i art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w związku 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 2023 r. poz. 1935).

44

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GDAŃSKU

z dnia 18 czerwca 2025 r.
(III SA/Gd 171/25)

Przewodniczący: sędzia NSA del. Jacek Hyla (sprawozdawca)
Sędziowie WSA: Bartłomiej Adamczak, Janina Guś

Wybór przez rodziców szkoły, która ich zdaniem najlepiej zaspokaja potrzeby edukacyjne i rehabilitacyjne ich niepełnosprawnego dziecka, nie pozbawia ich uprawnienia do otrzymania od gminy zwrotu kosztów przewozu dziecka do szkoły także w przypadku, gdy wybrana przez nich szkoła nie jest szkołą „najbliższą” w rozumieniu art. 39 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.). Natomiast obowiązek zwrotu przez gminę rodzicom kosztów dojazdu ograniczony jest zawsze wysokością kosztów przewozu dziecka do szkoły „najbliższej”, ustalonej w oparciu o odległość od miejsca zamieszkania dziecka i kryterium realizacji warunków określonych w orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej M.C. na czynność Wójta Gminy P. z dnia (...) marca 2025 r., nr (...), w przedmiocie dowozu niepełnosprawnego dziecka do szkoły i na podstawie art. 146 § 1 w związku 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) stwierdził bezskuteczność zaskarżonej czynności Wójta Gminy P. z dnia (...) marca 2025 r., nr (...), a także – na podstawie art. 200 powyższej ustawy – zasądził od Wójta Gminy P. na rzecz M.C. kwotę sto złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

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

Skarżąca M.C. w dniu 12 lutego 2025 r. złożyła w Urzędzie Gminy P. dwa wnioski: pierwszy z nich o objęcie jej niepełnosprawnej córki N.C. dowozem do Zespołu Kształcenia i Wychowania w K., zaś drugi o zwrot kosztów przewozu córki do wymienionej wyżej placówki edukacyjnej.

Wójt Gminy P. odpowiedział na wnioski skarżącej pismami z dnia 20 lutego 2025 r. oraz z dnia 7 marca 2025 r., wyrażając zgodę na objęciem dowozem uczennicy N.C. do Szkoły Podstawowej w (...), Szkoły Podstawowej im. (...) w (...) lub Szkoły w (...). Zdaniem Wójta wymienione szkoły położone na terenie gminy P. mogą realizować wszystkie zalecenia zawarte w przedłożonym przez rodziców uczennicy orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego i są położone bliżej niż placówka w K.

Skarżąca w swej skardze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku wskazała, że jej prośba dotyczyła zwrotu kosztów dowozu dziecka niepełnosprawnego do Szkoły w K., a nie zgody na objęcie córki dowozem do szkół, do których ona nie chodzi. Zdaniem skarżącej było to jednoznaczne z odmową zwrotu kosztów dowozu N.C. do szkoły w K. Skarżąca powołała się na orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym „najbliższą” szkołą jest taka, która pozwala najpełniej realizować zalecenia zawarte w orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego, a zatem jest najpełniej dostosowana do zdolności i możliwości psychofizycznych dziecka. Nie musi to być szkoła najbliższa w rozumieniu faktycznej odległości od miejsca zamieszkania dziecka. Szkoła bliższa geograficznie, lecz w mniejszym stopniu pozwalająca urzeczywistnić wspomniane zalecenia, nie będzie szkołą najbliższą w rozumieniu przepisu art. 39 ust. 4 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.; dalej: p.o.). Jeżeli zatem szkoła, którą wybrał rodzic, istotnie lepiej odpowiada potrzebom dziecka wynikającym z orzeczenia, to nie ma podstaw do podważenia prawa rodziców do zwrotu kosztów. Dopuszczalny jest bezpłatny dowóz dzieci do szkół, nawet gdy zamieszkują one poza obwodem danej placówki albo poza terytorium gminy.

Zdaniem skarżącej, placówka w K. lepiej spełnia potrzeby jej dziecka, gdyż posiada salę gimnastyczną, salę sensoryczną – bardzo ważną w przypadku dzieci z zanikiem mięśni – oraz basen zalecany przez rehabilitantów dziecka. Córka skarżącej od 3 roku życia uczęszcza do przedszkola i szkoły w K. i jest

silnie związana z tą szkołą. Odległość do szkoły w P. jest podobna do odległości do szkoły w K. i wynosi około 10 km.

Ponadto według art. 39 ust. 4 p.o. obowiązkiem gminy jest zapewnienie opieki w czasie przewozu dzieci niepełnosprawnych. Za bezpieczeństwo dzieci w czasie przewozu odpowiada zatrudniony przez gminę opiekun, którego to opiekuna gmina nie zapewnia. Rolę opiekuna spełnia kierowca, co zdaniem skarżącej narusza prawo. Skarżąca, w przypadku uwzględnienia skargi, zwróciła się także z prośbą o wyjaśnienie, od kiedy przysługuje jej prawo uzyskania zwrotu kosztów dojazdu. Wniosku nie składała wcześniej z powodu braku wiedzy, że przysługuje jej zwrot kosztów dowozu do szkoły.

W odpowiedzi na skargę Wójt Gminy P. wniósł o odrzucenie skargi w całości jako niedopuszczalnej, a z ostrożności procesowej – o jej oddalenie w całości jako bezzasadnej oraz o zasądzenie od skarżącej na rzecz gminy P. kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu Wójt przywołał treść przepisu art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o., w myśl którego obowiązkiem gminy jest zapewnienie uczniom niepełnosprawnym, których kształcenie i wychowanie odbywa się na podstawie art. 127 p.o., bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu do najbliższej szkoły podstawowej, a uczniom z niepełnosprawnością ruchową, w tym z afazją, z niepełnosprawnością intelektualną w stopniu umiarkowanym lub znacznym – także do najbliższej szkoły ponadpodstawowej, do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym uczeń kończy 21 rok życia.

Przyznał także, że rodzice dzieci niepełnosprawnych mają pełne prawo wyboru odpowiedniej według nich szkoły lub placówki oświatowej dla swojego dziecka. Jednakże, odmawiając rodzicowi zwrotu kosztów za dojazd N.C. do placówki oświatowej w sąsiedniej gminie K., Wójt kierował się tym, że najbliższe, równorzędne szkoły podstawowe, zapewniające standard kształcenia należny córce skarżącej, znajdują się na terenie gminy P. Posiadają one przeszkoloną odpowiednio kadrę pedagogiczną oraz infrastrukturę dostosowaną do potrzeb dzieci z niepełnosprawnością. Szkoły wyposażone są w odpowiednie sale dydaktyczne, ponadto zatrudnieni są w nich nauczyciele posiadający kwalifikacje wymagane ustawowo do zajmowania stanowiska nauczyciela logopedy, w tym specjaliści w dziedzinach logopedii i rewalidacji. Zapewniają one prawidłowy przebieg wychowania i nauczania dziecka, dostosowany do jego zdolności psychofizycznych i uwzględniający zalecenia zawarte w orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego. Orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego nie wskazywało na konieczność zapewnienia basenu córce skarżącej ani dodatkowego opiekuna podczas dowozu.

W szkołach na terenie gminy P. uczą się uczniowie z podobnymi orzeczeniami o potrzebie kształcenia specjalnego jak córka skarżącej, a w Szkole Podstawowej w (...) jest sala do zajęć psychologiczno-pedagogicznych.

Gmina P. zapewnia dowóz dla dzieci z orzeczeniem o potrzebie kształcenia specjalnego, które chodzą do Szkoły Specjalnej w (...) oraz dla uczniów, którzy chodzą do szkół na terenie gminy P., dla których organem prowadzącym jest gmina P. Wójt Gminy P. przeprowadził ocenę potrzeb i możliwości niepełnosprawnego dziecka m.in. w oparciu o orzeczenie o niepełnosprawności.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami oświatowymi, decyzja o miejscu realizacji obowiązku szkolnego należy do kompetencji gminy ze względu na miejsce zamieszkania dziecka, a zgoda na naukę w innej jednostce samorządu terytorialnego może być wyrażona wyłącznie w przypadku braku możliwości zaspokojenia potrzeb edukacyjnych dziecka w gminie macierzystej. W niniejszej sprawie taka sytuacja nie zachodzi, dziecko ma dostęp do edukacji specjalnej, odpowiednich warunków lokalowych, opieki pedagogicznej i terapeutycznej.

Gmina, realizując politykę edukacyjną i finansową, jest zobowiązana do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi. Kierowanie dzieci do placówek w innych gminach skutkuje koniecznością przekazywania potrzeb oświatowych, co w przypadku braku uzasadnienia merytorycznego stanowi nieuzasadnione obciążenie budżetu gminy. Wobec powyższego, zamiast zwrotu kosztów za dojazd do szkoły w sąsiedniej gminie, Wójt Gminy wyraził chęć zapewnienia bezpłatnego dojazdu do szkoły podstawowej na terenie gminy P., która spełnia wymagania ustawowe w zakresie opieki nad dziećmi z niepełnosprawnościami, na co skarżąca nie wyraziła zgody.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267; dalej: p.u.s.a.) w związku z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym ugruntowany jest pogląd, że odmowa zapewnienia uczniom dojazdu do placówki oświatowej jest czynnością z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a zatem jest ona zaskarżalna do sądu administracyjnego. Przyjąć zatem należało, że zaskarżona w niniejszej sprawie czynność Wójta Gminy P. z dnia 7 marca 2025 r. dotycząca zapewnienia niepełnosprawnej córce skarżącej bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu do szkoły podlega kognicji tutejszego Sądu na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

Zgodnie z brzmieniem art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o. obowiązkiem gminy jest zapewnienie uczniom niepełnosprawnym, których kształcenie i wychowanie

odbywa się na podstawie art. 127 p.o., bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu do najbliższej szkoły podstawowej, a uczniom z niepełnosprawnością ruchową, w tym z afazją, z niepełnosprawnością intelektualną w stopniu umiarkowanym lub znacznym – także do najbliższej szkoły ponadpodstawowej, do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym uczeń kończy 21. rok życia.

Celem art. 39 ust. 4 p.o. jest pomoc rodzinom wychowującym uczniów niepełnosprawnych w wieku do 21 roku życia oraz wychowującym młodzież i dzieci niepełnosprawne w stopniu głębokim, a także dzieci i młodzież z niepełnosprawnościami sprzężonymi – nawet do 25 roku życia – i ułatwienie realizacji przez takie osoby obowiązku nauki, który zwłaszcza w przypadku osób dotkniętych niepełnosprawnościami kwalifikowanymi trwa dłużej niż w przypadku osób dotkniętych lżejszą niepełnosprawnością (zob. wyrok NSA z 30 października 2020 r., I OSK 1087/20).

Zgodnie z art. 39a p.o. obowiązek ten gmina może spełniać poprzez organizowanie bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu dzieci, młodzieży i uczniów we własnym zakresie albo poprzez zwrot rodzicom kosztów przewozu dzieci, młodzieży i uczniów oraz rodziców – co następuje na podstawie umowy zawartej między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta) a rodzicami takiego dziecka, przy czym zwrot kosztów jednorazowego przewozu następuje w wysokości określonej według wskazanego w ustawie wzoru. O ile przez zawarcie umowy z rodzicami dziecka gmina może się „zwolnić” z realizacji tego obowiązku w formie organizowania we własnym zakresie bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu dzieci, młodzieży i uczniów, o tyle gmina nie może „zmusić” rodziców do zawarcia takiej umowy, czy też narzucić im którejkolwiek z form realizacji nałożonego na nią obowiązku. Do rodziców należy także wybór jednej z przewidzianych w art. 39a p.o. form realizacji przez gminę spoczywającego na niej obowiązku zapewnienia uczniom niepełnosprawnym bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu do najbliższej szkoły podstawowej.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazywano wielokrotnie, że „najbliższa” szkoła podstawowa lub ponadpodstawowa nie oznacza tylko i wyłącznie placówki położonej w najbliższej odległości (w ujęciu geograficznym) od miejsca zamieszkania dziecka, ale najbliższą szkołę, która umożliwia tym dzieciom realizację obowiązku szkolnego, zgodnie z treścią orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego.

W okolicznościach rozpoznawanej sprawy poza sporem pozostaje to, że kształcenie córki skarżącej odbywa się na podstawie orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego wydanego na podstawie art. 127 ust. 10 p.o.

Skarżąca złożyła równocześnie dwa wnioski dotyczące wzajemnie wykluczających się form realizacji powyższego obowiązku. Były to wnioski o objęcie

jej niepełnosprawnej córki dowozem do Zespołu Kształcenia i Wychowania w K. oraz o zwrot kosztów przewozu córki do tego Zespołu.

Rzeczą organu było w tej sytuacji jednoznaczne wyjaśnienie istoty wniosku skarżącej, gdyż – jak wskazano wyżej – organowi nie przysługuje uprawnienie do samodzielnego wyboru jednej z form obciążającego go obowiązku. Z akt administracyjnych wynika, że organ nie zwrócił się do skarżącej o jednoznaczne sprecyzowanie istoty jej żądania. Dopiero z kolejnych pism skarżącej zdaje się wynikać, że z uwagi na zastrzeżenia co do sposobu wykonywania przez gminę przewozu dzieci, domaga się ona wyłącznie zwrotu kosztów realizowanego samodzielnie dowozu dziecka do szkoły w K. Podkreślić należy zarazem, że zaskarżona czynność, wskazując na gotowość gminy do „objęcia dowozem uczennicy N.C.” do określonych trzech szkół na terenie gminy P., nie stanowi jednoznacznego rozstrzygnięcia żadnego z wniosków skarżącej, skoro jej wołą, zgodnie ze złożonymi wnioskami, było zapewnienie dowozu córki (w przewidzianych prawem alternatywnych formach) do szkoły w K. Już z tego powodu uznać należało, że zaskarżona czynność została dokonana z naruszeniem prawa, gdyż jej istotą powinno być jednoznaczne rozstrzygnięcie żądania osoby uprawnionej.

Skoro czynności organów gminy w przedmiocie realizacji obowiązku zapewnienia uczniom niepełnosprawnym bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu do najbliższej szkoły podstawowej podlegają kontroli sądowej, to muszą one opierać się na materiale pozwalającym na dokonanie przez sąd administracyjny takiej merytorycznej kontroli. Tymczasem Wójt Gminy P. ograniczył się do wskazania 3 szkół na terenie gminy P. deklarując, że pozwalają one na spełnienie wszystkich warunków wynikających z orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego N.C. Deklaracji tej nie towarzyszyły jednak żadne dokumenty, które pozwalałyby zweryfikować twierdzenia organu i rozstrzygnąć, czy istotnie i w jakim stopniu szkoły te spełniają wymogi określone w orzeczeniu, oraz jakie odległości dzielą je od miejsca zamieszkania uczennicy mającej prawo do bezpłatnego dowozu. W tych warunkach dokonanie przez sąd merytorycznej kontroli zaskarżonej czynności nie było możliwe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uważa za konieczne dla określenia właściwego sposobu postępowania organu w sprawie wyrażenie poglądu, że wybór przez rodziców szkoły, która ich zdaniem najlepiej zaspokaja potrzeby edukacyjne i rehabilitacyjne ich niepełnosprawnego dziecka, nie pozbawia ich uprawnienia do otrzymania od gminy zwrotu kosztów przewozu dziecka do szkoły także w przypadku, gdy wybrana przez nich szkoła nie jest szkołą „najbliższą” w rozumieniu art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o. Natomiast obowiązek zwrotu rodzicom przez gminę kosztów dojazdu ograniczony jest zawsze wysokością kosztów przewozu dziecka do szkoły „najbliższej”, ustalonej w oparciu

o odległość od miejsca zamieszkania dziecka i kryterium realizacji warunków określonych w orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego.

Uzasadniając powyższe stanowisko należy przywołać regulacje zawarte w Konstytucji RP. Zgodnie z jej art. 70 ust. 3 zdanie pierwsze, rodzice mają wolność wyboru dla swoich dzieci szkół innych niż publiczne. Natomiast w myśl art. 70 ust. 4 Konstytucji władze publiczne zapewniają obywatelom powszechny i równy dostęp do wykształcenia. Art. 71 ust. 1 Konstytucji przewiduje zaś po stronie państwa obowiązek uwzględniania w jego polityce społecznej i gospodarczej dobra rodziny.

Zatem bezspornie rodzice mają prawo wyboru najlepszej dla ich niepełnosprawnych dzieci szkoły – jako miejsca, gdzie dziecko nie tylko zdobywa wiedzę i wykształcenie, ale także spędza znaczną część swego czasu i podlega różnego rodzaju procesom socjalizacyjnym. Zwłaszcza w przypadku dziecka niepełnosprawnego, istotnym elementem wpływającym na wybór szkoły jest poczucie bezpieczeństwa, którym dziecko może się cieszyć w jednej szkole, a którego deficyt może odczuwać w innej placówce. Także dostępne w danej szkole formy rehabilitacji i terapii w oczywisty sposób mają znaczenie dla wyboru dokonywanego przez rodziców.

Brak jest w przepisach prawa regulacji, która w przypadku wyboru przez rodziców formy zwrotu kosztów dowozu dziecka niepełnosprawnego, jako realizacji „obowiązku zapewnienia bezpłatnego dowozu”, ograniczałaby im wolność wyboru najlepszej dla ich dziecka szkoły poprzez wymóg uczęszczania do szkoły „najbliższej”. Oczywiście jest natomiast konieczność ograniczenia finansowego obciążenia gminy tym właśnie kryterium. Odmienna interpretacja przepisów Prawa oświatowego pozostawałaby w sprzeczności nie tylko z powołanymi wyżej art. 70 ust. 4 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP, ale także z zasadą Rzeczypospolitej Polskiej jako demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Zmuszałaby bowiem rodziny, dla których koszty dowozu dziecka do szkoły stanowią istotne obciążenie, do rezygnacji ze szkoły najlepiej realizującej potrzeby ich niepełnosprawnego, a zatem wymagającego szczególnej opieki dziecka. Istotą i sensem pomocy świadczonej przez gminę na rzecz rodziców dzieci niepełnosprawnych jest faktyczne lub finansowe wsparcie ich w rozwiązaniu trudnego często problemu dowozu dziecka do szkoły. Nie jest natomiast celem omawianej regulacji skłonienie rodziców dzieci niepełnosprawnych do tego, by dzieci te uczęszczwały do szkoły położonej na terenie gminy.

W tym kontekście podnoszony przez Wójta Gminy P. argument ochrony interesów fiskalnych gminy, związany z uzależnieniem wysokości dotacji oświatowej od liczby uczniów uczęszczających do szkół na terenie gminy, nie może być w żadnym razie przedłożony ponad prawo rodziców do wyboru najlepszych

możliwych warunków wychowawczych, edukacyjnych i rehabilitacyjnych dla ich niepełnosprawnych dzieci.

Przyjęcie natomiast zgodnej z zasadami Konstytucji RP interpretacji analizowanych przepisów Prawa oświatowego pozwala na równą pomoc finansową wszystkim rodzicom dzieci niepełnosprawnych, których kształcenie i wychowanie odbywa się na podstawie art. 127 p.o. (na podstawie orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego). Interpretacja ta nie naraża także gmin na nieuzasadnione i wygórowane obciążenia finansowe, skoro wysokość należnych kosztów ogranicza się do ustalonych kosztów dojazdu do szkoły „najbliższej”, zaś pozostałą część kosztów dowozu rodzice ponoszą samodzielnie.

Odnosząc się zaś do kwestii okresu, za jaki przysługuje rodzicom zwrot kosztów dojazdu niepełnosprawnego dziecka do szkoły, należy podkreślić, że podstawową jednostką kalendarzową w instytucjach edukacyjnych jest rok szkolny, który zgodnie z art. 94 p.o. rozpoczyna się z dniem 1 września każdego roku, a kończy – z dniem 31 sierpnia następnego roku. Ustawa – Prawo oświatowe nie wiąże prawa do uzyskania przez rodziców bezpłatnego przewozu dziecka do szkoły z datą złożenia przez nich wniosku, gdyż uprawnienie to przysługuje z mocy prawa rodzicom dzieci korzystających z edukacji na podstawie orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego, o którym mowa w art. 127 p.o. Aby jednak doprowadzić do konkretyzacji tego uprawnienia w drodze umowy, o której mowa w art. 39a ust. 4 p.o., rodzice powinni złożyć wniosek oraz właściwe orzeczenie, przy czym wydanie orzeczenia poprzedza postępowanie, na czas trwania którego rodzice nie mają wpływu. Należy przyjąć zatem, że uprawnienie do zwrotu kosztów dojazdu niepełnosprawnego dziecka do szkoły przysługuje rodzicom począwszy od początku roku szkolnego, w którym przedłożone zostało właściwemu organowi orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego, o którym mowa w przepisie art. 127 p.o. Wyjątkiem byłaby sytuacja, w której przyczyna wydania orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego (choroba, wypadek itd.) zaistniałaby w czasie trwania roku szkolnego.

Stwierdzając zatem, że zaskarżona czynność naruszyła prawo materialne art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o. Sąd na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. stwierdził jej bezskuteczność, o czym orzeczono w punkcie 1 sentencji wyroku.

O kosztach postępowania, wobec uwzględnienia skargi, Sąd orzekł na podstawie art. 200 p.p.s.a.

Rozpoznając wnioski skarżącej złożone przez nią w dniu 12 lutego 2025 r. Wójt Gminy P. uwzględni jednoznaczne wyjaśnienie skarżącej, że spośród wyłączających się wzajemnie form pomocy w dowozie dziecka do szkoły domaga się zwrotu kosztów tego dowozu. Rozstrzygając tak sprecyzowany wniosek Wójt zobowiązany będzie oprzeć się na dokumentach charakteryzujących poszczególne,

rozpatrywane placówki oświatowe w kontekście wymogów edukacyjnych wynikających z orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego. Wójt zobowiązany będzie uwzględnić przedstawioną wyżej ocenę prawną, zgodnie z którą wybór przez rodziców szkoły, która ich zdaniem najlepiej zaspokaja potrzeby edukacyjne i rehabilitacyjne ich niepełnosprawnego dziecka, nie pozbawia ich uprawnienia do otrzymania od gminy zwrotu kosztów przewozu dziecka do szkoły także w przypadku, gdy wybrana przez nich szkoła nie jest szkołą „najbliższą” w rozumieniu art. 39 ust. 4 pkt 1 p.o., zaś podlegające zwrotowi koszty dojazdu ograniczone są zawsze wysokością kosztów przewozu dziecka do szkoły „najbliższej” w przedstawionym wyżej znaczeniu.

45

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 13 sierpnia 2025 r.
(III FSK 656/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Agnieszka Olesińska, NSA Jacek Pruszyński

Użyty w wyroku TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24 (ECLI:EU:C:2025:130) zwrot: „może skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania” oznacza, że kwestionując wysokość długu podatkowego spółki, w ramach postępowania z art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.), były członek zarządu – dla zmniejszenia swojej odpowiedzialności za ten dług bądź jej wykluczenia – winien wykazać istnienie dowodów lub okoliczności faktycznych nieznanymi wcześniej organowi podatkowemu albo pominiętych przez ten organ w ramach postępowania prowadzonego wobec spółki, konsekwencją czego była:

- niewłaściwa subsumpcja albo błędna wykładnia norm zawartych w przepisach prawa materialnego stanowiących podstawę wydania decyzji określającej spółce wysokość zobowiązania podatkowego; lub
- niewłaściwa ocena istnienia bądź nieistnienia wymienionych w art. 116 Ordynacji podatkowej przesłanek orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Były członek zarządu może również, w ramach realizacji prawa do obrony, powoływać się na błędy organu w subsumpcji lub wykładni mających zastosowanie w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki przepisów prawa materialnego, uwzględniając ujawnione w tym postępowaniu okoliczności faktyczne, jeżeli wydana w stosunku do niej decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego – w zakresie zastosowanych przez organ podatkowy przepisów prawa materialnego – nie była poddana merytorycznej kontroli sądowoadministracyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł na podstawie art. 282 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę B.K. o wznowienie postępowania zakończonego wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2021 r. w sprawie ze skargi kasacyjnej B.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 września 2020 r. w sprawie ze skargi B.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia (...) grudnia 2019 r., nr (...), w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 209 w związku z art. 276 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od B.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

Wyrokiem z 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3143/21, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną B.K. (dalej: skarżąca, strona) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) z 17 września 2020 r., I SA/Łd 125/20, w sprawie ze skargi B.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (dalej: DIAS) z (...) grudnia 2019 r., nr (...), w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

Pismem z 6 maja 2025 r. (data wpływu do NSA: 21 maja 2025 r.) skarżąca wniosła skargę o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego zakończonego wyrokiem tutejszego Sądu z 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3143/21, wnosząc o jego uchylenie oraz uchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji wraz z przekazaniem sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania. Wniesiono także o zasądzenie od organu zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego i postępowania wznowieniowego. skarżąca zrzekła się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie. Jako podstawę wznowienia wskazano art. 272 pkt 2a 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.) i wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE, Trybunał) z 27 lutego 2025 r., C-277/24. Skarżąca zwróciła uwagę, że skarga o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego została złożona z zachowaniem trzymiesięcznego terminu liczonego od 22 kwietnia 2025 r., tj. od dnia opublikowania orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

W uzasadnieniu podstawy wznowienia skarżąca podniosła, że w świetle zapadłego wyroku TSUE, w tym stanowiska wyrażonego w motywie 56, osoba trzecia w postępowaniu o przeniesienie odpowiedzialności musi mieć zagwarantowane dwa komplementarne uprawnienia, tj. prawo dostępu do akt postępowania wymiarowego i prawo do kwestionowania ustaleń faktycznych dokonanych w postępowaniu wymiarowym. Nie wystarczy zapewnienie tylko pierwszego z wymienionych uprawnień, gdyż wgląd w akta postępowania wymiarowego bez możliwości kwestionowania następnie ustaleń faktycznych czyniłoby prawo do obrony osoby trzeciej prawem pozornym. Prawo osoby trzeciej (były członek zarządu spółki kapitałowej) do zapoznania się z dowodami z postępowania wymiarowego jest niewystarczające. W ocenie skarżącej, sedno argumentacji prawnej TSUE sprowadza się do oceny, iż nie można pozbawiać osoby trzeciej prawa do kwestionowania ustaleń faktycznych i prawnych decyzji, w następstwie wydania której nastąpi przeniesienie na osobę trzecią odpowiedzialności za zobowiązania pierwotnego podatnika. Tymczasem w sprawie skarżącej zarówno organy podatkowe, jak również sądy administracyjne obu instancji nie zaakceptowały tak sformułowanych argumentów, prezentując stanowiska całkowicie odmienne. Z wyroku TSUE wynika, że osoba w sytuacji skarżącej powinna mieć prawo kwestionować ustalenia faktyczne zawarte w decyzji wymiarowej, co strona starała się czynić tak w postępowaniu podatkowym, jak i sądowoadministracyjnym. Gdyby Wojewódzki Sąd Administracyjny oraz Naczelny Sąd Administracyjny przyjęły wykładnię przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej: o.p.) przez pryzmat normy prawnej wyinterpretowanej przez TSUE w wyroku C-277/24, tj. dopuściły, a nie wykluczyły, możliwość kwestionowania dowodów i ustaleń faktycznych z postępowania wymiarowego, wynik sprawy o przeniesienie odpowiedzialności mógłby być inny.

W odpowiedzi na skargę o wznowienie postępowania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi wniósł o jej oddalenie i zasądzenie na swoją rzecz zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego nie zasługiwała na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 272 § 2a p.p.s.a. można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy zostało wydane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które ma wpływ na treść wydanego orzeczenia. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem, że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przystępując do badania wniesionej przez stronę skargi o wznowienie postępowania pod względem zachowania wymogów dla niej przewidzianych, należało stwierdzić, że dotrzymany został trzymiesięczny termin, o którym mowa w art. 272 § 2a p.p.s.a. Wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24 (dalej: sprawa Adjak), został opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE z 22 kwietnia 2025 r., natomiast skargę datowaną na dzień 6 maja 2025 r. złożono w Naczelnym Sądzie Administracyjnym w dniu 21 maja 2025 r. W okolicznościach niniejszej sprawy skarżąca wniosła badaną skargę o wznowienie postępowania w terminie, została ona sporządzona przez profesjonalnego pełnomocnika (adwokata), jak również podano w niej i uzasadniono podstawę prawną żądania wznowienia. W konsekwencji sprawę należało skierować do rozpoznania na rozprawie celem merytorycznego rozpatrzenia skargi.

Główną oś argumentacji zawartej w skardze o wznowienie stanowi powołanie się skarżącej na ww. orzeczenie TSUE z 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24. Jak już zaznaczono, podstawę wznowieniową stanowi art. 272 § 2a p.p.s.a. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca posługuje się stwierdzeniem „ma wpływ na treść wydanego orzeczenia”. Zarzut wskazany w skardze odnosi się zatem do wpływu i bezpośredniej korelacji sędziowskiego stanowiska zajętego przez Trybunał Sprawiedliwości na treść orzeczenia wydanego przez sąd krajowy.

W wyroku z 27 lutego 2025 r. (Adjak) Trybunał stwierdził, że „Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.; dalej: TFUE), prawem do obrony i zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że: nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego, bez uszczerbku dla konieczności, by ta osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej mogła skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ

podatkowy w ramach pierwszego postępowania i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich.”. W uzasadnieniu wyroku TSUE zaakcentował, że na etapie postępowania podatkowego prowadzonego przeciwko spółce istnieje jedynie możliwość, że postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej zostanie wszczęte później wobec osoby trzeciej i że w wyniku tego ostatniego postępowania zostanie wydana decyzja niekorzystna dla tej osoby trzeciej lub mająca istotny wpływ na jej interesy. Zdaniem Trybunału przyznanie tej osobie trzeciej prawa udziału w postępowaniu podatkowym mogłoby co do zasady zagrozić poufności niektórych informacji lub przedłużyć czas trwania tego postępowania, naruszając w ten sposób interes publiczny polegający na zapewnieniu skutecznego poboru podatku VAT. Wyrok TSUE wskazuje, że osoba trzecia, odpowiedzialna solidarnie za zobowiązania podatkowe osoby prawnej, nie musi być stroną postępowania wobec tej osoby prawnej. Jednak taka osoba powinna mieć możliwość podważenia ustaleń i kwalifikacji prawnych z pierwszego postępowania. Celem jest zapewnienie zgodności postępowania wobec osoby prawnej z zasadami legalizmu, przy jednoczesnym umożliwieniu osobom trzecim (często – jak w niniejszej sprawie – byłym członkom zarządów spółek) kwestionowania formalnych przesłanek odpowiedzialności oraz ustaleń dotyczących zobowiązań spółki.

W pierwszej kolejności odpowiedzieć wypada na pytanie, czy wyrok w sprawie Adjak przewiduje możliwość kwestionowania określonego w odrębnym postępowaniu zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że w obecnie obowiązującym krajowym porządku prawnym brak jest przepisu pozytywnego, który przewidywałby taką możliwość.

Cały system polskiej procedury podatkowej oraz sądownoadministracyjnej podporządkowany jest regułom zawartym w przepisach art. 128 o.p. oraz 170 p.p.s.a., których moc obowiązująca nie została podważona wyrokiem Trybunału. Wyrażona w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji ostatecznych oznacza, że jej wyeliminowanie z obrotu prawnego może nastąpić jedynie przez zastosowanie odpowiednich trybów nadzwyczajnych. Dopóki to nie nastąpi, tj. decyzja nie zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego w takim trybie, będzie ona wywoływać skutek wiążący. Związanie wynikające natomiast z art. 170 p.p.s.a. oznacza, że podmioty w nim wymienione muszą przyjmować, że dana kwestia prawna kształtuje się tak, jak stwierdzono w prawomocnym orzeczeniu, i w kolejnym postępowaniu, w którym pojawi się dana kwestia, nie może ona być już ponownie badana. Konsekwencją związania sądów oceną prawną wyrażoną w prawomocnym wyroku jest to, że stanowisko sądu pierwszej instancji, który rozpoznaje skargę strony od ponownego rozstrzygnięcia organu administracji, powinno co do zasady odpowiadać ocenie

prawnej tegoż sądu wyrażonej w poprzednim orzeczeniu, a sąd ten nie może formułować nowych ocen prawnych, które pozostawałyby w sprzeczności z wyrażonym wcześniej poglądem, chyba że w okresie pomiędzy wydaniem wyroku a ponowną skargą do sądu administracyjnego zmianie uległy przepisy (por. wyrok NSA z 18 czerwca 2025 r., III FSK 125/25).

W pierwszej kolejności odpowiedzieć należy zatem na pytanie, jakie znaczenie w postępowaniu zainicjowanym na podstawie art. 116 o.p. ma ostateczna decyzja określająca spółce wysokość zobowiązania podatkowego. W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych prezentowane są zapatrywania, że „w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja wymiarowa ma status nie prejudykatu, lecz dokumentu urzędowego (art. 194 o.p.). Dokumentowi temu przysługuje domniemanie wiarygodności – jest to jednak domniemanie wzruszalne. Wobec tego możliwe jest przeprowadzenie przeciwdowodu wobec tego dokumentu i w rezultacie zakwestionowanie wymiaru podatku wynikającego z decyzji” (por. np. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1840/24).

W ocenie rozpatrującego niniejszą sprawę składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego, o ile można rozważać (zwłaszcza w kontekście wyroku w sprawie Adjak) kwestię zakresu związania ostateczną decyzją wymiarową wydaną spółce w postępowaniu zainicjowanym następnie wobec członka jej zarządu na podstawie art. 116 o.p., o tyle trudno uznać, że decyzja taka stanowi dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 o.p.

Zgodnie z art. 107 § 1 o.p. w przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale (tj. rozdziale 15 Działu III o.p. – „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich”) za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Jak wynika natomiast z art. 108 § 2 pkt 1 lit. a/ o.p., postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być wszczęte przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Postępowanie z art. 116 o.p. musi być wobec powyższego poprzedzone wydaniem ostatecznej decyzji wymiarowej spółce. Dopiero bowiem z takiej decyzji wynika prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji również skonkretyzowana wysokość zaległości podatkowej obciążającej podatnika, czyli spółkę. Decyzja taka wyznacza również maksymalną wysokość długu podatkowego spółki, który może być przypisany członkowi zarządu. Z tych też względów decyzja wymiarowa wydana wobec spółki wyznacza wskazane parametry, które nie mogą zostać podważone w postępowaniu zainicjowanym na podstawie art. 116 o.p. (tj. istnienie w obrocie prawnym decyzji ostatecznej określającej spółce wysokość zobowiązania podatkowego, jak również wynikająca z tej decyzji maksymalna wysokość długu podatkowego).

Wyrok w sprawie Adjak nie zastąpi też orzeczenia polskiego Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2023 r., odnoszącego się do stosowania podobnej do art. 116 o.p. regulacji art. 299 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.) oraz art. 365 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.) – można powiedzieć, że ten ostatni przepis stanowi odpowiednik art. 170 p.p.s.a. Warto tu zauważyć, że zagadnienia związane ze skutecznością prawomocnych wyroków sądów administracyjnych wydanych w stosunku do spółki, w tym w kontekście art. 170 o.p., nie były przedmiotem rozważań TSUE w analizowanym wyroku.

Rysuje się tu pytanie, jakie mogą być skutki podważenia ustaleń i kwalifikacji prawnych z uprzednio przeprowadzonego postępowania w sprawie wymiaru spółce zobowiązania podatkowego:

- wobec członka zarządu, który podważa ustalenia dokonane w postępowaniu wymiarowym w ramach odrębnego postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p.;

- wobec pozostałych członków zarządu, którzy nie wykazywali takiej aktywności;

- wobec spółki (podatnika).

Skład orzekający NSA jest zdania, że wyrok w sprawie Adjak nie daje podstaw do kwestionowania ostatecznych decyzji oraz prawomocnych wyroków wydanych wobec spółki.

Wysokość zobowiązania podatkowego podatnika, tj. spółki, a w konsekwencji – zaległość podatkowa określona w ten sposób, nie może zostać podważona w ramach postępowania wszczętego wobec członka zarządu spółki na podstawie art. 116 o.p. Warto tu zwrócić uwagę na wyrok TSUE z 16 marca 2006 r. w sprawie C-234/04 (Kapferer), w którym Trybunał, akcentując znaczenie powagi rzeczy osądzonej dla zapewnienia stabilności prawa i stosunków prawnych, jak też prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości (teza 20), zwrócił również uwagę, że prawo wspólnotowe nie zobowiązuje sądu krajowego do zaprzestania stosowania krajowych przepisów proceduralnych nadających prawomocność danemu orzeczeniu, nawet jeżeli umożliwiałoby to usunięcie naruszenia prawa wspólnotowego, które wynika z tego orzeczenia (teza 21, jak też wyrok z 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-126/97, *Eco Swiss*, Rec. Str. I-3055, pkt 46 i 47). Naczelny Sąd Administracyjny jest też zdania, że rozstrzygnięcia, jakie będą zapadały w sprawach wznowieniowych inicjowanych na podstawie art. 272 § 2a p.p.s.a., będą mogły znaleźć odniesienie jedynie do tych członków zarządu, którzy takie skargi wnosili.

Lektura komentowanego wyroku TSUE prowadzi do wniosku, że czym innym jest wysokość zobowiązania podatkowego określonego spółce, a czym

innym odpowiedzialność za ten dług przypisany członkowi jej zarządu. Ustalając na podstawie art. 116 o.p. odpowiedzialność podatkową członka zarządu spółki nie czyni się go jednocześnie podatnikiem podatku VAT, akcyzowego czy CIT, jaki ciąży na spółce, lecz jedynie osobą solidarnie odpowiedzialną za ten dług, odpowiadającą na zasadach określonych w ustawie – Ordynacja podatkowa. Warto przypomnieć, że decyzje wydawane na podstawie art. 116 o.p. nie oznaczają przeniesienia zobowiązania podatkowego ze spółki na członka zarządu, lecz ustalają jedynie jego solidarną odpowiedzialność za ten dług publicznoprawny.

O ile nie ma wątpliwości, co do przypisania takiej odpowiedzialności członkowi zarządu, jeżeli dług podatkowy spółki (przy spełnieniu wszystkich innych przesłanek z art. 116 o.p.) wynika z deklaracji podatkowej, bądź mamy do czynienia z ciągłością pełnienia funkcji członka zarządu również w dacie określenia spółce zobowiązania podatkowego w wysokości wyższej niż wynikająca ze złożonej deklaracji podatkowej, o tyle wątpliwości takie rysują się w odniesieniu do byłych członków zarządu, którym w świetle art. 133 o.p. nie przysługiwał status strony w postępowaniu podatkowym prowadzonym w okresie późniejszym.

Do tego właśnie nawiązuje wyrok TSUE w sprawie Adjak, eksponujący – podobnie jak w sprawie Glencore Agriculture Hungary (wyrok TSUE z 16 października 2019 r., C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861; dalej: wyrok w sprawie Glencore) – prawo do obrony. W tezie końcowej wyroku Adjak Trybunał odwołuje się wprawdzie do dwóch zasad, tj. zapewnienia prawa do obrony i zasady proporcjonalności, jednak lektura uzasadnienia tego orzeczenia wskazuje, że istota rozważań TSUE odnosi się do zapewnienia członkowi zarządu prawa do obrony, przez które rozumie prawo do bycia wysłuchanym i prawo dostępu do akt (por. pkt 41 i 52 wyroku Adjak). Nie oznacza to jednak przyznania byłemu członkowi zarządu takich praw, jakimi dysponowała strona (tj. spółka) w postępowaniu wymiarowym. Zwraca na to uwagę również Trybunał Sprawiedliwości, odwołując się do wyroku Glencore, akcentując, że zasada poszanowania prawa do obrony nie ma bezwzględnego charakteru, lecz może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego zamierzonym przez dany przepis i nie stanowią z punktu widzenia realizowanego celu nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę zagwarantowanych w ten sposób praw (pkt 53 wyroku w sprawie Adjak).

Z dotychczasowej praktyki orzeczniczej ukształtowanej na tle stosowania art. 116 o.p. wynikało, że w przypadku spełnienia przesłanek pozytywnych i braku wystąpienia egzoneracyjnych, byłemu członkowi zarządu, solidarnie z innymi oraz ze spółką, należało przypisać odpowiedzialność za cały dług podatkowy określony spółce.

Analiza wyroku TSUE prowadzi jednak do wniosku, że taki były członek zarządu w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p. może żądać okazania dowodów (z pewnymi ograniczeniami) i wskazywać na okoliczności skutkujące nieprawidłowymi ustaleniami faktycznymi i nieprawidłową kwalifikacją prawną dokonaną przez organ (organy) w toku prowadzonego postępowania podatkowego w stosunku do spółki. Oznacza to, że – niezależnie od braku możliwości podważenia w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p. wysokości zobowiązania podatkowego określonego ostatecznie spółce – odpowiedzialność byłego członka zarządu za ten dług publicznoprawny może być mniejsza lub nie wystąpić w ogóle (niezależnie od spełnienia przesłanek z art. 116 o.p.). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego minimum gwarancji procesowych, w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p., zapewnia byłemu członkowi zarządu możliwość zapoznania się z ostateczną decyzją określającą spółce wysokość zobowiązania podatkowego.

Niewątpliwie ciężar wykazania potencjalnych błędów w ocenie okoliczności faktycznych i dokonanych kwalifikacjach prawnych spoczywać będzie na byłym członku zarządu, wobec którego jest bądź było prowadzone postępowanie na podstawie art. 116 o.p.

Jeszcze raz należy podkreślić, że nie oznacza to konieczności powtarzania postępowania w kierunku weryfikacji wysokości określonego spółce zobowiązania podatkowego, a jedynie analizę okoliczności faktycznych i ocenę prawną dokonaną przez byłego członka zarządu w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p. Oczywiście, jeżeli wskutek aktywności procesowej osoby, wobec której prowadzone jest postępowanie na podstawie art. 116 o.p., wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji wymiarowej spółce, a nieznane organowi, który wydał decyzję, mogą one dla podatnika (spółki) stanowić podstawę żądania wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p., z zastrzeżeniem spełnienia innych wymogów wynikających z innych przepisów tej ustawy.

Niezależnie od wytycznych wynikających z kolejnego wyroku TSUE z dnia 30 kwietnia 2025 r., sygn. C-278/24 (Genzyński), wyznaczającego bardziej liberalny kierunek (w stosunku do dotychczasowej praktyki orzeczniczej polskich sądów) interpretacji przesłanki egzoneracyjnej, jaką jest brak winy w niezgłoszeniu upadłości we właściwym czasie, wyrok w sprawie Adjak – jak już zaznaczono – eksponuje kwestię zapewnienia byłemu członkowi zarządu prawa do obrony w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 116 o.p. Ocena, czy prawo to zostało zrealizowane, a przede wszystkim, czy nie zostało ograniczone, należy do organu oraz sądu administracyjnego

w ramach postępowania z zastosowaniem art. 116 o.p. Potencjalne naruszenie takiego prawa (zwłaszcza w ramach postępowania wznowieniowego) musi mieć jednocześnie wpływ na wynik sprawy.

Kluczowe znaczenie ma wyjaśnienie użytego w wyroku w sprawie Adjak zwrotu: „może skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania”. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego oznacza to, że kwestionując wysokość długu podatkowego spółki, w ramach postępowania z art. 116 o.p., były członek zarządu – dla zmniejszenia swojej odpowiedzialności za ten dług bądź jej wykluczenia – winien wykazać istnienie dowodów lub okoliczności faktycznych nieznanymi wcześniej organowi podatkowemu albo pominiętych przez ten organ w ramach postępowania prowadzonego wobec spółki, konsekwencją czego była:

- niewłaściwa subsumpcja albo błędna wykładnia norm zawartych w przepisach prawa materialnego stanowiących podstawę wydania decyzji określającej spółce wysokość zobowiązania podatkowego; lub

- niewłaściwa ocena istnienia bądź nieistnienia wymienionych w art. 116 o.p. przesłanek orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Były członek zarządu może również, w ramach realizacji prawa do obrony, powoływać się na błędy organu w subsumpcji lub wykładni mających zastosowanie w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki przepisów prawa materialnego, uwzględniając ujawnione w tym postępowaniu okoliczności faktyczne, jeżeli wydana w stosunku do niej decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego – w zakresie zastosowanych przez organ podatkowy przepisów prawa materialnego – nie była poddana merytorycznej kontroli sądowo-administracyjnej.

Skoro bowiem określony problem, dotyczący odniesienia konkretnych regulacji prawa materialnego do ustalonych i niepodważanych realiów faktycznych, został już oceniony prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego, to w świetle treści art. 170 p.p.s.a. (przepis ten nie był przedmiotem rozważań TSUE) za niedopuszczalne uznać należy powtarzanie postępowania w tym samym zakresie.

W ocenie rozpatrującego niniejszą sprawę składu orzekającego, w analizowanym przypadku nie wystąpiły przesłanki do podważenia ostatecznej decyzji określającej spółce wysokość zobowiązania podatkowego, a w efekcie – zasadności obciążenia tym długiem członka zarządu.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrok w sprawie Adjak nie może służyć konwalidowaniu skutków ewidentnego nadużycia prawa. Trybunał, wbrew wskazanym przez WSA we Wrocławiu w postanowieniu z 25 stycznia 2024 r., I SA/Wr 4/23, podstawom pytania prejudycjalnego

(art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L nr 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.; art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C nr 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 13; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka, art. 17 [prawo własności], art. 41 [prawo do dobrej administracji] i art. 47 [prawo do skutecznego środka zaskarżania i prawo do sądu] Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C nr 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 389), w podstawach prawnych swego orzeczenia wskazała na art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.; dalej: dyrektywa VAT) oraz art. 325 ust. 1 TFUE. Z przepisów tych wynika uprawnienie państwa członkowskiego do ustanowienia obowiązków innych niż te określone w dyrektywie VAT, jeżeli uznają je za niezbędne do prawidłowego poboru VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej (pkt 46 wyroku Adjak) oraz obowiązek zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszcających i skutecznych środków (pkt 47 uzasadnienia). Natomiast prawo do obrony i jego zakres wywiedzione zostało z praktyki orzeczniczej TSUE, w tym ww. wyroku w sprawie Glencore.

Nie można mówić o naruszeniu prawa do obrony, jeżeli strona – były członek zarządu – miała pełną świadomość okoliczności skutkujących określeniem spółce zobowiązania podatkowego. Tak właśnie ocenić należy sytuację, w której członek zarządu sam pozbawia się prawa do obrony, zgłaszając rezygnację z tego stanowiska po wszczęciu w stosunku do spółki postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, mając wiedzę odnośnie do kwestii podatkowej, której to postępowanie lub kontrola podatkowa dotyczy.

Odnosząc powyższe rozważania do realiów rozpatrywanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3143/21, oddalający skargę kasacyjną B.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 17 września 2020 r. nie naruszał praw skarżącej do obrony w zakresie przewidzianym w wyroku w sprawie Adjak. Potwierdzają to okoliczności stwierdzone w ramach postępowania prowadzonego wobec spółki L., a wyeksponowane w decyzji wymiarowej Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w L. z (...) kwietnia 2017 r. w sprawie określenia spółce L. Sp. z o.o. na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) kwoty do zapłaty z tytułu faktur sprzedaży wystawionych na rzecz H. Sp. z o.o. (decyzję doręczono kuratorowi spółki). Ze zgromadzonego w sprawie wymiarowej materiału dowodowego wynika, że kierowana przez skarżącą spółka nie prowadziła rzeczywistej działalności w zakresie obrotu

sprzętem elektronicznym, lecz uczestniczyła w łańcuchu pozorowanych transakcji. Skarżąca po wszczęciu postępowania kontrolnego skutecznie zrezygnowała z funkcji członka zarządu spółki oraz zbyła udziały osobie, z którą kontakt okazał się niemożliwy. Okoliczności zbycia udziałów także można uznać za nietypowe dla tego typu transakcji. Z niepodważonych ustaleń organu podatkowego wynika bowiem, że z bratem skarżącej (po wystawieniu ogłoszenia o sprzedaży udziałów) skontaktował się mężczyzna zainteresowany zakupem, a na umówione spotkanie czekały pod T. dwie kobiety, tj. D.S. i jej siostra. Obie te osoby brat skarżącej zawiózł do notariusza, gdzie czekała jego siostra. Za sprzedane udziały D.S. miała zapłacić bratu skarżącej 5000 zł, po czym ten odwiózł je z powrotem pod T. Okoliczności te potwierdziła również sama skarżąca w trakcie przesłuchania 11 grudnia 2015 r., z zastrzeżeniem, że nie otrzymała żadnych pieniędzy od D.S. i nie ma wiedzy, czy jej brat otrzymał takie pieniądze. Miejsca zamieszkania nabywczyń udziałów nie da się ustalić.

Strona była przesłuchiwana w charakterze świadka w ramach postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki, zaślaniała się niewiedzą, składała oświadczenia, że faktycznie nie kontrolowała spraw spółki. Wskazywała, że faktycznie sprawami spółki zajmował się jej brat. Co istotne, miała po wszczęciu postępowania kontrolnego wobec spółki pełną świadomość odnośnie do spornych faktur wystawianych na rzecz H., składając doniesienie o popełnieniu przestępstwa fałszerstwa faktur. Umorzenie śledztwa z uwagi na niewykrycie sprawcy, tj. wystawcy faktur, nie zmienia sytuacji prawnej skarżącej. Z postanowienia o umorzeniu dochodzenia w sprawie podrobienia faktur dokumentujących sprzedaż przez spółkę L. na rzecz spółki H. telefonów komórkowych wynika tylko tyle, że dokumenty te nie były opatrzone podpisami wystawcy, w związku z czym nie było możliwe ustalenie osoby, która podrobiła w celu użycia za autentyczne faktury VAT. Warto też zwrócić uwagę, że do aspektu tego odniósł się NSA w kwestionowanym przez stronę wyroku z 21 kwietnia 2021 r., akcentując, że „skarżąca jako prezes zarządu powinna przy dołożeniu należytej staranności w dbałości o interesy spółki monitorować proces wystawiania faktur i należyte wywiązywanie się w związku z tym ze zobowiązań podatkowych”. Z ustaleń organów wynika również, że w okresie objętym kontrolą spółka nie prowadziła żadnych urządzeń księgowych, rejestrów oraz ewidencji.

Mając na względzie dokonaną powyżej ocenę prawną uznać należy, że skarżąca nie wykazała istnienia przesłanek, które mogłoby stanowić podstawę podważenia w trybie wznowieniowym objętego skargą wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W konsekwencji postępowanie sądownoadministracyjne zakończone wyrokiem NSA z 21 kwietnia 2021 r. nie wykazuje – w kontekście treści art. 272

§ 2a p.p.s.a. – wad wymagających konwalidacji w związku z wyrokiem TSUE w sprawie Adjak.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 282 § 2 p.p.s.a., oddalił skargę o wznowienie postępowania. O zwrocie kosztów postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 209 w związku z art. 276 p.p.s.a.

46

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 9 września 2025 r.
(I FSK 373/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)

Sędziowie NSA: Marek Kołaczek, Artur Mudrecki

Jeżeli w okresie zasadnie wszczętego postępowania karnoskarbowego, skutkującego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje przedawnienie karalności czynu, którego postępowanie dotyczy, a mimo tego nie następuje na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 Kodeksu postępowania karnego w związku z art. 113 § 1 Kodeksu karnego umorzenie postępowania karnoskarbowego, Sąd zobowiązany jest do zbadania, czy z uwagi na normę art. 70 § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nie prowadzi to do instrumentalnego wstrzymywania dalszego biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, w celu zapobieżenia upływu tego terminu zgodnie z art. 70 § 1 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 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 października 2024 r. w sprawie ze skargi P.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia (...) stycznia 2023 r., nr (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2014 r.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 16 października 2024 r., III SA/Wa 1590/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) uwzględnił skargę P.K. (dalej: strona, skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: DIAS, organ drugiej instancji) z (...) stycznia 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2014 r. i w punkcie pierwszym uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. (dalej: NUS, organ pierwszej instancji) z (...) sierpnia 2022 r., w punkcie drugim umorzył postępowanie administracyjne oraz w punkcie trzecim rozstrzygnął o kosztach postępowania sądowego (opisany wyrok i powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń CBOSA).

W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał, że zaskarżoną decyzją z (...) stycznia 2023 r. DIAS w Warszawie utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji z (...) sierpnia 2022 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za sierpień, wrzesień, październik i grudzień 2014 r.

Powodem takiego rozstrzygnięcia było uznanie, że transakcje nabycia przez stronę samochodów osobowych od osób fizycznych z B. oraz z N. okazały się nierzetelne, gdyż zawarte przez skarżącego umowy nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. To z kolei doprowadziło do zakwestionowania stronie podatku należnego wynikającego z zastosowania procedury VAT-marża w ramach odsprzedaży rzeczonych pojazdów. Transakcje sprzedaży pojazdów przez skarżącego rozliczono na zasadach ogólnych, tj. w oparciu o art. 29a ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: u.p.t.u.).

Wyrokiem z 30 sierpnia 2023 r., III SA/Wa 891/23, WSA w Warszawie uchylił decyzje organów obu instancji i umorzył postępowanie administracyjne uznając, że przedmiotowe zobowiązania uległy przedawnieniu w związku z instrumentalnym, a więc prawnie nieskutecznym, wykorzystaniem instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W wyniku wniesionej przez organ podatkowy skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 12 marca 2024 r., I FSK 57/24, uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

W ocenie NSA zasługiwał na uwzględnienie sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, które polegało na ich błędnej wykładni i w konsekwencji niewłaściwym zastosowaniu, wynikającym z uznania przez Sąd pierwszej instancji, że okoliczności wszczęcia postępowania karnego skarbowego budzą wątpliwości co do jego instrumentalnego wykorzystania,

mającego na celu jedynie zawieszenie biegu terminu przedawnienia, podczas gdy dokonanie przez Sąd prawidłowej wykładni normy prawnej art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) przez pryzmat kompleksowej i niewadliwej oceny zgromadzonego materiału dowodowego, w sytuacji gdy wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało miejsce ponad pół roku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania za sporne okresy, powinno prowadzić Sąd do odmiennych wniosków i do zastosowania w sprawie dyspozycji art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

W wyroku z 16 października 2024 r., III SA/Wa 1590/24, WSA w Warszawie ponownie rozpoznając niniejszą sprawę oraz działając w granicach związania wyrokiem NSA z 12 marca 2024 r., I FSK 57/24, stwierdził, że na obecnym etapie poza jego kontrolą pozostaje kwestia instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego, gdyż zostało to już prawomocnie rozstrzygnięte przez NSA wyrokiem w sprawie I FSK 57/24.

Z uwagi na związanie wyrokiem NSA, Sąd pierwszej instancji w ślad za NSA obowiązany był przyjąć, że doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a zatem postawione w tym kontekście zarzuty nie zasługiwały na uwzględnienie.

W sprawie nie jest sporne to, że do zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnoskarbowego doszło 17 maja 2019 r., a więc 7 miesięcy i 14 dni przed nominalnym upływem terminu przedawnienia zobowiązań za sierpień, wrzesień i październik 2014 r. oraz 1 rok, 7 miesięcy i 14 dni przed nominalnym upływem terminu przedawnienia za grudzień 2014 r.

Z dołączonego do akt sądowych, po wyroku NSA, postanowienia o umorzeniu śledztwa z 29 lutego 2024 r. wynika natomiast, że stosownie do art. 44 § 1 i 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.; dalej: k.k.s.) doszło do przedawnienia karalności czynów objętych postępowaniem przygotowawczym. Treść przywołanych przepisów wskazuje, że przedawnienie karalności następowało z upływem 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności przedmiotowych zobowiązań. To z kolei oznacza, że nastąpiło to odpowiednio z końcem 2019 r. (zobowiązania za sierpień, wrzesień, październik 2014 r.) i 2020 r. (zobowiązanie za grudzień 2020 r.).

Dochodzenie pozostawało zawieszone mimo przedawnienia karalności objętych nim czynów. Od dnia wystąpienia przesłanki obligatoryjnego umorzenia formalnie trwało nadal jeszcze przez 4 lata, 1 miesiąc i 29 dni w przypadku zobowiązań za sierpień, wrzesień i październik 2014 r. oraz przez 3 lata, 1 miesiąc i 29 dni w przypadku zobowiązania za grudzień 2014 r. W tym czasie zostały wydane decyzje organów obu instancji. W zakresie zobowiązań

za sierpień, wrzesień i październik 2014 r. NUS wydał decyzję po 2 latach, 7 miesiącach i 22 dniach, zaś DIAS po 3 latach i 31 dniach od przedawnienia karalności. W zakresie zobowiązania za grudzień 2014 r. następowało to odpowiednio po roku, 7 miesiącach i 22 dniach oraz po 2 latach i 31 dniach.

Oczywistym jest, że po przedawnieniu karalności zasadnicze cele postępowania karnego skarbowego nie mogły już zostać zrealizowane. Z kolei sygnalizowana zwłoka organu w zakresie umorzenia postępowania naruszała dyrektywę rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie.

Sąd pierwszej instancji wskazał też, że nie ma wątpliwości, że postanowienie o umorzeniu dochodzenia musiało zostać wydane z urzędu. Potwierdza to art. 17 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.; dalej: k.p.k.) wymieniający negatywne przesłanki procesowe wyłączające możliwość wszczęcia postępowania oraz nakazujące umorzenie postępowania, które zostało już wszczęte. Jedną z nich jest sytuacja wskazana w pkt 6 tego przepisu, a mianowicie przedawnienie karalności czynu.

Z obowiązujących przepisów prawa nie wynika jednak kiedy (jak szybko) powinno dojść do umorzenia dochodzenia w sytuacji przedawnienia karalności czynu. W ocenie Sądu pierwszej instancji, zasady logiki i doświadczenia życiowego wskazują, że niezbędny czas na wydanie stosownego postanowienia winien być liczony w dniach, ostatecznie w tygodniach, ale na pewno nie w latach. Z art. 325i § 1 k.p.k. wynika, że dochodzenie powinno być ukończone w przeciągu 2 miesięcy. Wnioskowanie *a maiori ad minus* przekonuje, że sama czynność umorzenia dochodzenia winna nastąpić w znacznie krótszym terminie.

Mimo więc, że w badanej sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z wszczętym postępowaniem karnoskarbowym, to jednak zawieszenie, powiązane z tym postępowaniem karnoskarbowym, nie mogło trwać w nieskończoność (czy jak w niniejszej sprawie – przez wiele lat po przedawnieniu karalności). Nie może dochodzić do sytuacji, gdy jeden organ poprzez swą nieuzasadnioną i niezrozumiałą opieszałość, a wręcz bezczynność w zakresie zakończenia wszczętego dochodzenia, formalnie umożliwia weryfikację i zmianę rozliczeń podatnika po upływie 9 lat od złożenia deklaracji podatkowej.

Zdaniem Sądu, w niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości, że podjęcie postanowienia o umorzeniu dochodzenia po upływie ponad 4 lat od przedawnienia karalności czynu jawi się jako nadużycie prawa ze strony organów państwa. Gdyby bowiem organ umorzył dochodzenie w rozsądnym terminie (tak jak nakazuje mu to art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k.), to okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia trwałby ok. 8–9 miesięcy. Zobowiązania strony uległyby przedawnieniu w drugiej połowie 2020 r., czyli na 2 lata przed wydaniem decyzji przez organ pierwszej instancji.

Zdaniem Sądu, w rozpoznawanej sprawie doszło do sztucznego, a zarazem instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Polegało ono na całkowicie nieuzasadnionym utrzymywaniu (wbrew dyrektywie wyrażonej w art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k.) dochodzenia, które już na początku 2020 r. powinno zostać umorzone.

W ocenie Sądu, gdy postępowanie podatkowe toczy się nadal po upływie nominalnego terminu przedawnienia, zaś dochodzenie pozostaje zawieszone pomimo trwałego braku podstaw do wniesienia aktu oskarżenia, oczywistym jest, że nie chodzi już o realizację celów postępowania karnoskarbowego, lecz o sztuczne utrzymanie wymagalności zobowiązania podatkowego. Nie budzi wątpliwości, że wówczas organ podatkowy korzysta z zaniechań podmiotu prowadzącego dochodzenie. Z perspektywy podatnika, którego rozliczenie, pomimo upływu lat, jest nadal weryfikowane, jest to jaskrawy przejaw nadużycia prawa przez aparat państwa, godzący w zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie (*vide* art. 121 § 1 o.p.). Sąd zwrócił uwagę, że organy podatkowe na bieżąco monitorują kwestię wymagalności zobowiązań, których dotyczy postępowanie. Sąd pierwszej instancji nie dał zatem wiary, że ich uwadze mogło umknąć, że dochodzenie jest od wielu lat zawieszone oraz że skarżącemu nie postawiono jak dotąd zarzutów. Jest to tym bardziej niewiarygodne w kontekście dyspozycji art. 70c o.p., który to przepis nakłada na organ właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego obowiązek informowania podatnika nie tylko o zawieszeniu, ale także o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Jakkolwiek przedawnienie karalności czynu nie podważa skuteczności wcześniejszego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to jednak rodzi powinność umorzenia postępowania karnego skarbowego, a za tym idzie konieczność zawiadomienia podatnika o dalszym biegu terminu przedawnienia, po odwieszeniu jego biegu, na podstawie art. 70c o.p. *in fine*.

Sąd miał na względzie, że art. 70 § 7 pkt 1 o.p. odnosi się do pojęcia „prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe”, zatem formalnie datą graniczną (w przypadku niniejszej sprawy) nie jest przedawnienie karalności czynu, lecz uprawomocnienie się postanowienia o umorzeniu dochodzenia. Trzeba jednak pamiętać, że postanowienie o umorzeniu dochodzenia wydaje się z urzędu (art. 325e k.p.k.). Organ ma zatem istotny wpływ na to, kiedy dochodzenie zostanie zakończone. W sytuacji braku podstaw do wniesienia aktu oskarżenia, dochodzenie umarza się (*vide* art. 322 w związku z art. 325e § 1 k.p.k.). Innymi słowy – dochodzenie powinno zostać wówczas umorzone. Wydaje się to tym bardziej oczywiste, gdy brak podstaw do wniesienia aktu oskarżenia ma charakter trwały, np. w przypadku przedawnienia karalności czynu.

Sąd pierwszej instancji podkreślał, że NSA w wydanym w tej sprawie wyroku jako kryterium ewentualnej instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego przyjął istnienie przeszkód natury przedmiotowej, podmiotowej lub procesowej. Zdaniem Sądu, jakkolwiek żadna z tych przeszkód nie wystąpiła w chwili wszczęcia dochodzenia, to już ostatnia z wymienionych pojawiła się z dniem 1 stycznia 2020 r.

Sąd stwierdził zatem, że termin przedawnienia biegł na nowo po tym, jak Naczelnik Urzędu Skarbowego W. nie podjął w rozsądnym czasie postanowienia o jego umorzeniu, tj. stosownie do treści art. 325i § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. – w terminie 2 miesięcy od jego wszczęcia, z uwzględnieniem okresu usprawiedliwionego zawieszenia dochodzenia, trwającego od 22 maja 2019 r. do dnia przedawnienia karalności czynu. Po upływie tego terminu nie można było już mieć wątpliwości, że dochodzenie nie zmierzało (bo nie mogło) do realizacji celów postępowania karnoskarbowego, lecz było sztucznie utrzymywane dla realizacji celów postępowania podatkowego, tj. dokonania weryfikacji i zmiany rozliczeń skarżącego.

W konsekwencji decyzje organów obu instancji zostały wydane w przedmiocie przedawnionych już zobowiązań za sierpień, wrzesień, październik i grudzień 2014 r.

Ze względu na przyczyny uchylenia decyzji organów obu instancji i umorzenie postępowania, Sąd uznał za niecelowe odnoszenie się do pozostałych zarzutów skargi.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji złożył DIAS w Warszawie, zaskarżając przedmiotowy wyrok w całości. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

I. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) 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.; dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 133 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. oraz w związku z art. 70c o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 70 § 7 pkt 1 o.p. oraz art. 121 § 1 o.p., poprzez przyjęcie przez Sąd, że w sprawie doszło do sztucznego, a zarazem instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, podczas gdy dopuszczona przez orzecznictwo kontrola pod kątem pozorności wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dotyczy momentu jego wszczęcia, a nie wszystkich aspektów takiego postępowania i nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego prowadzenia z punktu widzenia przepisów postępowania karnego czy karnoskarbowego, oraz celów w sferze prawa karnego;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 134 § 1, art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz art. 190 p.p.s.a. w związku z art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 1 o.p. poprzez przyjęcie przez Sąd – mimo rozstrzygnięcia sprawy przez NSA w wyroku z 12 marca 2024 r., I FSK 57/24, w którym NSA stwierdził, że brak jest podstaw do przyjęcia, że za wszczęciem postępowania karnego skarbowego stał wyłącznie zamiar doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania – że doszło do sztucznego, a zarazem instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które polegało na całkowicie nieuzasadnionym utrzymywaniu dochodzenia, podczas gdy wszczęte postępowanie karne skarbowe nie było obarczone przeszkodami natury przedmiotowej, podmiotowej bądź procesowej, obiektywnie uniemożliwiającymi osiągnięcie jakiegokolwiek celu karnego skarbowego, a nie jest rolą organu ani rolą Sądu ocena działania organów prowadzących postępowanie karnoskarbowe. Tym samym Sąd, będąc związany oceną prawną wyrażoną w ww. wyroku NSA, wyszedł poza granice sprawy i w sposób nieuprawniony dokonał badania przesłanek prowadzenia postępowania karnoskarbowego z punktu widzenia przepisów postępowania karnego oraz karnoskarbowego;

II. naruszenie prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 1 w związku z art. 70c oraz art. 70 § 7 pkt 1 o.p. przez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu przez Sąd, że instrumentalne stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może przerodzić się w instrumentalne niezastosowanie art. 70 § 7 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p. *in fine* polegające na tym, że postępowanie karnoskarbowe jest formalnie, sztucznie utrzymywane w toku, mimo iż oczywistym staje się, że nie da się już osiągnąć celów tego postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu, podczas gdy kontrola sądów administracyjnych, w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego prowadzenia z punktu widzenia przepisów postępowania karnego czy karnoskarbowego i celów w sferze prawa karnego, a w sytuacji, gdy – co zostało potwierdzone – uzasadnione było wszczęcie postępowania karnoskarbowego, elementem decydującym winny być okoliczności czynu, a więc to, czy istniały podstawy do wszczęcia postępowania, a nie następce okoliczności w postaci jego zawieszenia czy umorzenia.

W związku z powyższym, organ podatkowy wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania lub uwzględnienie skargi kasacyjnej i oddalenie skargi skarżącego oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm prawem przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Spółka nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną organu podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

W rozpoznawanej sprawie spornym jest, czy Sąd, w kontekście wykładni i zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 7 pkt 1 o.p., jest uprawniony do oceny tego, czy mimo że wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało charakteru instrumentalnego, nie jest ono formalnie, sztucznie utrzymywane w toku, mimo iż oczywistym staje się, że nie da się już osiągnąć celów tego postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu.

W pierwszej kolejności podnieść należy, że Sąd stwierdził, że na obecnym etapie postępowania poza jego kontrolą pozostaje kwestia instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego, gdyż zostało to już prawomocnie rozstrzygnięte przez NSA wyrokiem z 12 marca 2024 r., I FSK 57/24, którym Sąd jest związany, tym samym Sąd jest obowiązany przyjąć, że doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, gdyż wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało charakteru instrumentalnego.

Mimo tego, Sąd kierując się wskazaniami zawartymi w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, uznał, że w rozpoznawanej sprawie doszło do sztucznego, a zarazem instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, polegającego na całkowicie nieuzasadnionym utrzymywaniu (wbrew dyrektywie wyrażonej w art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k.) dochodzenia, które już na początku 2020 r. powinno zostać umorzone. W konsekwencji stwierdził, że instrumentalne stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może przerodzić się w instrumentalne niezastosowanie art. 70 § 7 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p. *in fine* polegające na tym, że postępowanie karnoskarbowe jest formalnie, sztucznie utrzymywane w toku, mimo iż oczywistym staje się, że nie da się już osiągnąć celów tego postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu (por. wyrok WSA w Warszawie z 18 listopada 2021 r., III SA/Wa 455/21).

Sformułowanymi zarzutami kasacyjnymi organ kwestionuje to stanowisko podnosząc, że:

– dopuszczona przez orzecznictwo kontrola pod kątem pozorności wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dotyczy momentu jego wszczęcia, a nie wszystkich aspektów takiego postępowania i nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego prowadzenia z punktu widzenia przepisów postępowania karnego czy karnoskarbowego oraz celów w sferze prawa karnego, gdy uzasadnione było wszczęcie postępowania karnoskarbowego;

– nie jest rolą organu ani Sądu oceniać działania organów prowadzących postępowanie karnoskarbowe.

Zarzuty te uznać należy za niezasadne.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że analogiczne zagadnienie było już przedmiotem rozpoznania przez NSA w wyroku z dnia 14 czerwca 2023 r., II FSK 126/23.

Sąd ten stwierdził, że w uchwale NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, wskazano, że „analiza, czy wystąpiły wszystkie przesłanki, warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c Ordynacji podatkowej, jest przeprowadzana przez organy podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej, a więc należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 1–3 p.p.s.a.”. NSA uznał tym samym, że kontrola wyników tej działalności w formach określonych w art. 3 § 2–3 p.p.s.a., sprawowana – stosownie do art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137; dalej: p.u.s.a.) – pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej, należy do sądów administracyjnych.

Skoro kontroli podlegają przesłanki warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to kontroli tej podlegają również przesłanki zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Zatem prawidłowa wykładnia art. 70 § 7 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p. *in fine*, oparta o zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, wymaga jego zastosowania we właściwym czasie, a więc niezwłocznie po przedawnieniu karalności czynu. Instrumentalne stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może przerodzić się w instrumentalne niezastosowanie art. 70 § 7 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. *in fine* polegające na tym, że postępowanie karnoskarbowe jest formalnie, sztucznie utrzymywane w toku, mimo iż oczywistym staje się, że nie da się już osiągnąć celów tego postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu.

Powyższe stanowisko NSA w ww. wyroku z 14 czerwca 2023 r. w pełni zasługuje na akceptację, w tym także jego konstatacja, że przy trafności ww. wykładni art. 70 § 7 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. *in fine* brak jest podstaw do przyjęcia, że organy w sytuacjach analogicznych do rozpoznawanej sprawy nie podlegają kontroli sądowoadministracyjnej.

Ze stanowiskiem NSA wyrażonym w tym wyroku koresponduje również argumentacja zawarta w wyroku z 18 listopada 2021 r., III SA/Wa 455/21, w której Sąd uznał, również w oparciu o uchwałę NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, że ocena przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej, mieszcząca się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji, obejmuje cały okres trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a więc także ocenę, czy i kiedy zaistniały przesłanki

do zakończenia okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Z uzasadnienia przytoczonej uchwały NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, wynika wprost, że sąd administracyjny ma obowiązek badać nie tylko to, czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana instrumentalnie, jedynie w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Na podstawie motywów tej uchwały Sąd orzekający w tej sprawie wyraził przekonanie, że ma też obowiązek badać, czy dalsze trwanie, tok postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zostają wykorzystane instrumentalnie, jedynie w celu utrzymywania biegu terminu przedawnienia w stanie sztucznego, pozornego zawieszenia. Taki wniosek może potwierdzić fakt prowadzenia postępowania karnego skarbowego w sytuacji oczywistego odpadnięcia przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub pojawienia się negatywnych przesłanek procesowych wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k. Chodzi o sytuację, gdy w toku postępowania karnoskarbowego stanie się jasne, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane, np. w związku z sytuacją z pkt 6, gdy nastąpiło przedawnienie karalności. Pomimo skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z wszczętym postępowaniem karnym skarbowym, zawieszenie to – powiązane z tym postępowaniem karnoskarbowym – nie może trwać w nieskończoność. Prawidłowa wykładnia art. 70 § 7 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p. *in fine*, oparta o zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, wymaga jego zastosowania we właściwym czasie, a więc zakończenia postępowania karnoskarbowego niezwłocznie po przedawnieniu karalności czynu.

Powyższe stanowisko wyrażone zostało także w wyrokach z: 7 czerwca 2022 r., III SA/Wa 1250/21; 22 marca 2023 r., III SA/Wa 2607/22; 27 kwietnia 2023 r., III SA/Wa 1909/22; 20 marca 2024 r., III SA/Wa 2457/21; 22 kwietnia 2024 r., I SA/GI 492/23; 3 kwietnia 2025 r., I SA/Go 51/25.

W pełni akceptując argumentację powyższych orzeczeń, nie można podzielić zasadności sformułowanych w skardze kasacyjnej zarzutów.

Oczywiście, jak wskazano w uchwale NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, kontrola sądów administracyjnych w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego wszczęcia z punktu widzenia przepisów k.p.k. czy k.k.s. i celów w sferze prawa karnego, realizowanych przez te ustawy. Taka ocena należy bowiem do organów nadzorujących postępowanie przygotowawcze.

Jak jednak w tej uchwale wskazano, Sąd obowiązany jest na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego,

do ustalenia, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Jeżeli zatem sąd administracyjny jest zobowiązany na gruncie sprawy podatkowej do kontroli, czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to uznać należy, że obowiązek ten rozciąga się również na okres trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w celu oceny, czy w kontekście art. 70 § 7 pkt 1 o.p. trwanie zawieszenia tego biegu w wyniku wszczęcia postępowania karnoskarbowego nie przybiera charakteru instrumentalnego, w aspekcie zaistnienia przesłanki do zakończenia jego okresu, w szczególności z uwagi na przedawnienie karalności czynu będącego przedmiotem postępowania.

Jeżeli bowiem w okresie zasadnie wszczętego postępowania karnoskarbowego, skutkującego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, następuje przedawnienie karalności czynu, którego postępowanie dotyczy, a mimo tego nie następuje na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. umorzenie postępowania karnoskarbowego, Sąd zobowiązany jest do zbadania, czy z uwagi na normę art. 70 § 7 pkt 1 o.p. nie prowadzi to do instrumentalnego wstrzymywania dalszego biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania w celu zapobieżenia upływu tego terminu zgodnie z art. 70 § 1 o.p.

Kontrola taka, wbrew sformułowanym zarzutom kasacyjnym, mieści się w świetle art. 1 p.u.s.a. w granicach sprawy sądowej kontroli legalności wydanej w takich okolicznościach decyzji. Jeżeli przepisy postępowania podatkowego w ramach instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 70 § 7 pkt 1 o.p.) wiążą się z instytucjami unormowanymi w kodeksie karnym skarbowym, nie może budzić wątpliwości, że w celu skontrolowania prawidłowości wykładni i stosowania ww. przepisów Ordynacji podatkowej Sąd w zakresie niezbędnym dla realizacji tej kontroli uprawniony jest do analizowania tych instytucji k.k.s., które pozostają w związku z normami art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 70 § 7 pkt 1 o.p., w celu ustalenia, czy sposób ich stosowania nie został wykorzystany w celu instrumentalnego stosowania tych przepisów Ordynacji podatkowej na niekorzyść podatnika.

Jak bowiem wskazano w uchwale NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21: „Okoliczność włączenia sformalizowanej czynności z prawa karnego skarbowego, jaką jest wszczęcie w drodze postanowienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, do przepisu podatkowego i uzależnienie od jej wystąpienia oraz związku ze zobowiązaniem podatkowym biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego spowodowały, że stała się ona

elementem ustawy podatkowej. Skutkiem takiego inkorporowania określonych instytucji z innych gałęzi prawa (w tym przypadku z prawa karnego/karnego skarbowego) do działu III Ordynacji podatkowej jest bowiem uczynienie z nich elementów hipotezy normy materialnego prawa podatkowego (por. R. Mastalski, glosa do wyroku NSA z 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2021, nr 3, poz. 143, s. 174; G. Dźwigala, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego a zakres kontroli sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 54; na temat pojęcia przepisów prawa podatkowego por. też wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1999, nr 7, poz.156).”.

Takie działanie Sądu nie narusza art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 133 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz art. 135 p.p.s.a., w związku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. oraz w związku z art. 70c o.p., art. 70 § 1 o.p. i art. 70 § 7 pkt 1 o.p. i art. 121 § 1 o.p., jak również art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70 § 1 w związku z art. 70c oraz art. 70 § 7 pkt 1 o.p., w rozpatrywanej sprawie nie stanowi też o naruszeniu art. 190 p.p.s.a., gdyż Sąd, związany oceną prawną wyrażoną w wyroku NSA, w pełni ją zaakceptował, a badając sprawę w aspekcie zasadności niezastosowania art. 70 § 7 pkt 1 o.p. nie wyszedł poza granice sprawy stwierdzając w jej okolicznościach instrumentalność wstrzymywania dalszego biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania w celu zapobieżenia upływu tego terminu zgodnie z art. 70 § 1 o.p.

Biorąc powyższe pod uwagę Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

47

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 30 września 2025 r.
(I FSK 1306/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Mirosław Surma, NSA Bartosz Wojciechowski

Pominięcie przez Sąd szczegółowych i jednoznacznych przepisów ustawowych dotyczących reguł kompensowania nadpłat z zaległościami podatkowymi, zawartych w art. 76 § 1 i art. 76a § 1 i 2 ustawy z dnia

29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), z których wynika, że taka kompensata następuje z mocy prawa z dniem powstania nadpłaty, poprzez odwołanie się do wybiórczo wskazanych zasad ogólnych postępowania podatkowego, a także zasad wyrażonych w Konstytucji RP oraz Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej, bez głębszej ich analizy, również w zestawieniu z charakterem i zakresem uprawnienia do przedawnienia konstytucyjnych obowiązków podatkowych, stanowi wyjście poza granice dopuszczalnej wykładni sądowej.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 stycznia 2022 r., w sprawie ze skargi A.D. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia (...) marca 2021 r., nr (...), w przedmiocie zaliczenia z urzędu nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. i na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok w całości i, stosownie do art. 151 w związku z art. 193 tej ustawy, o d d a ł i ł skargę, a także na podstawie art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł o A.D. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu kwotę czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Przedmiotem skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ odwoławczy) jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) z 20 stycznia 2022 r., I SA/Wr 592/21. W orzeczeniu tym Sąd pierwszej instancji, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ w związku z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżone przez A.D. (dalej: strona, skarżąca) postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z (...) marca 2021 r. w przedmiocie zaliczenia z urzędu nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna (dalej: organ pierwszej instancji) z (...) października 2020 r.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że postanowieniem z (...) października 2020 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna zaliczył z urzędu nadpłatę w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. Organ wskazał, że w dniu 9 kwietnia 2013 r. skarżąca dokonała wpłaty w kwocie 300 zł. Z uwagi na to, że skarżąca nie posiadała zaległości w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r., kwota ta stanowiła nadpłatę w rozumieniu art. 73 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.). W dniu 30 września 2008 r. (data stempla pocztowego: 25 września 2008 r.) wpłynęła deklaracja skarżącej dla podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. z wykazaną kwotą podlegającą wpłacie do urzędu w wysokości 14 127 zł. Jako że skarżąca posiadała zaległość w ww. podatku, organ pierwszej instancji z urzędu dokonał zaliczenia nadpłaty z dnia 9 kwietnia 2013 r. w kwocie 300 zł.

Na powyższe postanowienie skarżąca wniosła zażalenie, w którym podniosła, że zaległość, na poczet której zaliczono nadpłatę, uległa przedawnieniu.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu wskazanym na wstępie postanowieniem z (...) marca 2021 r. utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej instancji. Zdaniem organu odwoławczego, zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. nie uległo przedawnieniu.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu wyjaśnił, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za sierpień 2008 r. został przerwany w dniu 30 kwietnia 2009 r. wskutek zajęcia rachunku bankowego, o którym skarżąca została zawiadomiona. Następnie bieg terminu przedawnienia tego zobowiązania uległ zawieszeniu w związku z wydaniem wobec skarżącej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna z 21 września 2009 r. o rozłożeniu na raty zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. – od dnia wydania decyzji do dnia terminu płatności ostatniej z rat (od 21 września 2009 r. do 21 kwietnia 2010 r., tj. na 213 dni). W dniu 13 kwietnia 2011 r. wobec strony zastosowano kolejny środek egzekucyjny, tj. pobranie należności przez poborcę skarbowego. Zatem bieg terminu przedawnienia został po raz kolejny przerwany tego dnia. Natomiast w dniu 18 kwietnia 2013 r. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za sierpień 2008 r. uległ zawieszeniu w związku z wszczęciem przez Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe. O zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na tej podstawie skarżąca została zawiadomiona pismem z 3 grudnia 2014 r. Postępowanie w sprawie o wykroczenie skarbowe zakończyło się w dniu 8 października 2013 r. prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego dla Wrocławia-Fabrycznej

II Wydział Karny z 6 września 2013 r., (...). W dniu 21 lipca 2014 r. doszło do kolejnego przerwania biegu przedawnienia wskutek zajęcia rachunku bankowego, o którym strona została zawiadomiona.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, skoro nadpłatę zaliczono skarżącej na poczet nieprzedawnionej w dniu 9 kwietnia 2013 r. zaległości, to rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji było prawidłowe.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia oraz poprzedzającego je postanowienia organu pierwszej instancji oraz o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Skarżąca zarzuciła, że organy podatkowe w sposób nieprawidłowy zaliczyły nadpłatę na poczet zaległości, która uległa przedawnieniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna wobec stwierdzenia, że organy podatkowe, uznając za prawidłowe dokonanie zaliczenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. z dniem 9 kwietnia 2013 r., poprzez wydanie postanowienia o zaliczeniu nadpłaty dopiero w 2020 r., naruszyły podstawowe zasady postępowania podatkowego, przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C nr 303 z dnia 14 grudnia 2007 r., str. 1 ze zm.; dalej: KPP).

Sąd pierwszej instancji nie podzielił wszystkich ustaleń, których organy podatkowe dokonały w odniesieniu do przyczyn zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. Zdaniem Sądu organy błędnie przyjęły, że bieg terminu przedawnienia tego zobowiązania został skutecznie przerwany z dniem 13 kwietnia 2011 r. wskutek zastosowania środka egzekucyjnego w postaci pobrania należności przez poborcę skarbowego (art. 70 § 4 o.p.). W aktach sprawy brak jest bowiem dowodu zastosowania tego środka, jak również dowodu zawiadomienia strony o jego zastosowaniu. W ocenie Sądu, nie doszło również do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w dniu 18 kwietnia 2013 r. w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.), a to z uwagi na zbyt późne zawiadomienie strony o skutku zawieszenia. Ponadto, według Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, nie wykazano, by strona została prawidłowo zawiadomiona o zastosowaniu środka egzekucyjnego w postaci zajęcia rachunku bankowego w dniu 21 lipca 2014 r. Sąd zauważył, że znajdująca się w aktach sprawy kopia zwrotnego potwierdzenia odbioru przesyłki przez awizo nie zawiera adnotacji o dokonaniu powtórnego zawiadomienia o pozostawieniu pisma w oddawczej placówce pocztowej w związku

z niepodjęciem go przez stronę w terminie 7 dni, a wymóg taki wynikał z ówczesnego brzmienia art. 150 § 1a o.p.

Pomimo powyższych zastrzeżeń, Wojewódzki Sąd Administracyjny nie miał wątpliwości, że na dzień powstania nadpłaty zobowiązanie skarżącej w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. nie przedawniło się. Zdaniem Sądu nie oznacza to jednak, że dokonując kontroli legalności zaskarżonego postanowienia nie należy brać pod uwagę faktu przedawnienia się zaległości podatkowej, na poczet której taka nadpłata została zaliczona. Sąd wskazał, że instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego ma to do siebie, że stanowi tzw. nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 9 o.p. W związku z tym, po upływie tego terminu nie ma możliwości prowadzenia postępowania. Jako że do postanowień, na mocy art. 219 o.p., stosuje się odpowiednio przepis art. 208 o.p., to w myśl tego przepisu (zwłaszcza jego § 1) niemożliwym jest dokonanie zaliczenia nadpłaty, jak w przedmiotowej sprawie, na poczet przedawnionej zaległości, albowiem postępowanie stało się bezprzedmiotowe.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że wydane rozstrzygnięcia naruszają w sposób niewątpliwy art. 120 § 1 o.p., tj. zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie, oraz art. 125 § 1 i 2, tj. zasadę szybkości postępowania podatkowego. Dokonanie zaliczenia nadpłaty po upływie niemal ośmiu lat od dnia jej powstania jest również niezrozumiałe w kontekście ww. zasad. Zważywszy na treść przepisów art. 77, art. 78 i art. 80 o.p., regulujących odpowiednio: terminy zwrotu nadpłat, oprocentowanie nadpłaty podatku i wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty podatku, stwierdzić należy, że ich znaczenie dla ochrony praw podatnika wykracza poza literalne brzmienie. W pewnym zakresie stanowią one wsparcie reguł wykładni systemowej dla tych przepisów, które mają charakter ogólniejszy – jak chociażby art. 125 § 2 o.p., a które z kolei mogą stanowić i w istocie stanowią podstawę do uznania, że mimo braku wyraźnego uregulowania terminu zwrotu danej nadpłaty z uwagi na okoliczności jej powstania, które nie kwalifikują się do żadnego przypadku opisanego w art. 77 o.p. (jak to ma miejsce w niniejszej sprawie), czy też mimo braku określenia terminu wydania z urzędu postanowienia o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległych zobowiązań podatkowych, czynności tych organ obowiązyany jest jednak dokonać niezwłocznie, dążąc do tego, aby stało się to przed upływem terminu przedawnienia, czego jasno dowodzi treść art. 208 § 1 o.p. w związku z art. 219 o.p.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, sposób postępowania organów podatkowych jest również sprzeczny z zasadami wyrażonymi w Konstytucji RP, tj. art. 2 wyrażającym zasadę demokratycznego państwa prawnego, art. 7 normującym zasadę legalizmu oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 normującymi ochronę prawa własności, a także art. 41 ust. 1 w związku z art. 51

ust. 1 KPP, zgodnie z którym każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii.

W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego, zaskarżył w całości wyrok Sądu pierwszej instancji. Zaskarżonemu orzeczeniu organ zarzucił:

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

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 208 § 1 o.p. w związku z art. 219 o.p., art. 120 o.p., art. 121 § 1 o.p., art. 124 o.p., art. 125 § 1 i § 2 o.p., art. 70 § 4 o.p., art. 70 § 6 pkt 1 o.p., art. 77 o.p., art. 78 o.p., art. 80 § 1 o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 59 § 1 pkt 9 o.p., art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji, art. 21 ust. 1 Konstytucji i art. 64 Konstytucji, art. 41 ust. 1 KPP w związku z art. 51 ust. 1 KPP poprzez uchylenie zaskarżonego postanowienia na skutek uznania, że organ naruszył wskazane przepisy o.p., Konstytucji i KPP, podczas gdy do takiego naruszenia nie doszło, gdyż organ działał w granicach prawa, co oznacza, że skarga jako niezasadna winna podlegać oddaleniu na podstawie art. 151 p.p.s.a.;

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 208 § 1 o.p. w związku z art. 219 o.p., art. 76 § 1 o.p., art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 o.p., art. 120 o.p., art. 121 § 1 o.p., art. 125 § 1 i § 2 o.p., art. 59 § 1 pkt 9 o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 77 o.p., art. 78 o.p., art. 80 § 1 o.p., art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji, art. 21 ust. 1 Konstytucji, art. 64 Konstytucji, art. 41 ust. 1 KPP w związku z art. 51 ust. 1 KPP w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez uchylenie postanowień organów obu instancji, gdyż w momencie procedowania przez organy podatkowe zaległość podatkowa w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r., na poczet której zaliczono nadpłatę w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r., była przedawniona, a wobec tego wygasła, co czyni postępowanie bezprzedmiotowym, podczas gdy dla sprawy kluczowe jest, że w dniu powstania nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. nie było przedawnione, a zatem zaliczenie tej nadpłaty na poczet zaległości podatkowej nastąpiło z urzędu, co oznacza, że organy były uprawnione do wydania postanowień także po upływie okresu przedawnienia zaległości podatkowej;

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 208 § 1 o.p. w związku z art. 219 o.p., art. 120 o.p., art. 121 § 1 o.p., art. 125 § 1 i § 2 o.p., art. 59 § 1 pkt 9 o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 77 o.p., art. 78 o.p., art. 80 § 1 o.p., art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji, art. 21 ust. 1 Konstytucji, art. 64 Konstytucji, art. 41 ust. 1 KPP w związku z art. 51 ust. 1 KPP oraz art. 76 § 1 o.p., art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 o.p. w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a.

poprzez dokonanie kontroli zaskarżonego aktu z pominięciem treści istotnych w sprawie przepisów, tj. art. 76 § 1 o.p., art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 o.p. i przyjęcie, że wydanie postanowienia o zaliczeniu nadpłaty po upływie ośmiu lat od powstania tej nadpłaty naruszało zasady ogólne postępowania podatkowego, przepisy Konstytucji i KPP, podczas gdy przepisy prawa nie określają terminu, w którym należy wydać postanowienie o zaliczeniu nadpłaty, stąd organ owych przepisów o.p., Konstytucji oraz KPP nie naruszył;

4. art. 133 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. i art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 122 o.p., art. 187 § 1 o.p., art. 191 o.p. w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a., art. 70 § 4 o.p. i art. 70 § 1 o.p., poprzez pominięcie znajdującego się w aktach sprawy pokwitowania przyjęcia pieniędzy nr (...) z 13 kwietnia 2011 r., co doprowadziło Sąd do błędnej oceny stanu faktycznego i nieprawidłowego jego przedstawienia w uzasadnieniu wyroku, gdyż uznał on, że:

- w aktach sprawy brak jest dokumentu potwierdzającego zastosowanie środka egzekucyjnego w postaci egzekucji z pieniędzy oraz dowodu zawiadomienia strony skarżącej o zastosowaniu powyższego środka egzekucyjnego,

- organy podatkowe nie wykazały, by doszło z dniem 13 kwietnia 2011 r. do przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r.,

podczas gdy owo pokwitowanie, złożone w aktach sprawy, jednoznacznie potwierdza, że wobec strony skarżącej zastosowano środek egzekucyjny w postaci egzekucji z pieniędzy, a ponadto pełni ono rolę zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego, a zatem z dniem 13 kwietnia 2011 r. doszło do skutecznego przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r.;

5. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 120 o.p., art. 121 § 1 o.p., art. 124 o.p., art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 70c o.p. w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a., art. 70 § 1 o.p. na skutek błędnej oceny prawnej, że nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, gdyż zawiadomienie strony skarżącej o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło po upływie roku od zakończenia postępowania karnego, co godzi w zasady legalizmu, prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, przekonywania i stanowi próbę instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia, podczas gdy z powyższych przepisów wynika, że aby doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zawiadomienie o tym podatnika powinno być dokonane najpóźniej z upływem okresu przedawnienia, co zostało dopełnione

w niniejszej sprawie; stąd organ nie naruszył wskazanych powyżej zasad postępowania podatkowego, a bieg terminu przedawnienia był zawieszony w trakcie trwania postępowania karnego skarbowego;

6. art. 133 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. i art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 122 o.p., art. 187 § 1 o.p., art. 191 o.p. w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a., art. 70 § 4 o.p. i art. 70 § 1 o.p. poprzez bezzasadne przyjęcie, że w aktach sprawy nie znajduje się dowód prawidłowego doręczenia zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego (zajęcia rachunku bankowego w dniu 21 lipca 2014 r.), gdyż na zwrotnym potwierdzeniu odbioru nie umieszczono adnotacji o dokonaniu powtórnego zawiadomienia o pozostawieniu pisma w oddawczej placówce pocztowej, a tym samym nie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r., podczas gdy ze zwrotnego potwierdzenia odbioru zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego, które skierowano do strony skarżącej wynika, że powtórne zawiadomienie zostało dokonane 30 lipca 2014 r., tym samym doszło do skutecznego zawiadomienia strony skarżącej o zastosowaniu środka egzekucyjnego, a w konsekwencji do przerwania biegu terminu przedawnienia;

na wypadek gdyby Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że organ rozpatrując sprawę naruszył wskazane powyżej przepisy, organ zarzucił z ostrożności procesowej także naruszenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny:

7. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 208 § 1 o.p. w związku z art. 219 o.p., art. 120 o.p., art. 121 § 1 o.p., art. 124 o.p., art. 125 § 1 i § 2 o.p., art. 70 § 4 o.p., art. 70 § 6 pkt 1 o.p., art. 59 § 1 pkt 9 o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 77 o.p., art. 78 o.p., art. 80 § 1 o.p., art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji, art. 21 ust. 1 Konstytucji i art. 64 Konstytucji, art. 41 ust. 1 KPP w związku z art. 51 ust. 1 KPP poprzez uchylenie postanowienia organów obu instancji, pomimo że ewentualne naruszenie przez organ owych przepisów nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy;

zdaniem organu, wskazane powyżej naruszenia przepisów postępowania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny miały istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, gdyż w przypadku ich niewystąpienia nie doszłoby do wyeliminowania z obrotu prawnego zgodnego z prawem postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna, a skarga zostałaby oddalona w całości na podstawie art. 151 p.p.s.a.;

II. na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. – naruszenie prawa materialnego, tj.:

1. art. 76 § 1 o.p. i art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 o.p. w związku z art. 70 § 1 o.p. i art. 59 § 1 pkt 9 o.p. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu,

że w niniejszej sprawie przepisy te nie znajdują zastosowania, gdyż nie wystąpiły podstawy do wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty, a postępowanie w tym przedmiocie stało się bezprzedmiotowe, ponieważ w chwili procedowania organów zaległość podatkowa, na poczet której dokonano zaliczenia nadpłaty, była przedawniona (wygasła), podczas gdy organ był legitymowany do wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty, gdyż w chwili ziszczenia się tego zaliczenia, co nastąpiło z urzędu, zaległość podatkowa nie była przedawniona (wówczas nie wygasła), natomiast późniejsze przedawnienie zaległości podatkowej na powyższą legitymację nie wpływa;

2. art. 59 § 1 pkt 9 o.p., art. 70 § 1 o.p., art. 77 o.p., art. 78 o.p., art. 80 § 1 o.p., art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji, art. 21 ust. 1 Konstytucji, art. 64 Konstytucji, art. 41 ust. 1 KPP w związku z art. 51 ust. 1 KPP w związku z art. 76 § 1 o.p. i art. 76a § 1 i § 2 pkt 1 o.p. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że zaskarżone postanowienie narusza owe regulacje, podczas gdy organ wydając to postanowienie działał w granicach prawa, sąd nie doszło do ich naruszenia;

3. art. 70 § 4 o.p. i art. 70 § 1 o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że przepis ten w niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania, gdyż nie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r., ponieważ w aktach sprawy brak jest dokumentu potwierdzającego zastosowanie w dniu 13 kwietnia 2011 r. środka egzekucyjnego w postaci egzekucji z pieniędzy i zawiadomienia o tym podatnika oraz brak jest dokumentu potwierdzającego prawidłowe zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego w postaci zajęcia rachunku bankowego w dniu 21 lipca 2014 r., podczas gdy akta sprawy zawierają dokumenty potwierdzające powyższe okoliczności, a zatem doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia, a tym samym przepis ten znajduje w sprawie zastosowanie;

4. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p. i art. 70 § 1 o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że przepis ten w niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania, gdyż nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r., ponieważ organ nie poinformował niezwłocznie strony skarżącej o postępowaniu karnym skarbowym, co stanowi przejaw instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia, podczas gdy przepis ten wyznacza wyłącznie końcowy termin, w którym należy zawiadomić podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, aby wystąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, tj. czynności tej należy dokonać przed upływem okresu przedawnienia, a nie niezwłocznie, co organ wykonał, a zatem doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania bądź rozpoznanie skargi w trybie art. 188 p.p.s.a., a także o zasądzenie od skarżącej na jego rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Ponadto domagał się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

Skarżąca nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna została oparta na usprawiedliwionych podstawach, a zaskarżony wyrok jest niezgodny z prawem.

W wyroku tym WSA przyjął bowiem, że mimo, iż w rozpatrywanej sprawie nie budzi wątpliwości, że na dzień powstania nadpłaty (tj. 9 kwietnia 2013 r.) w podatku od towarów i usług za styczeń 2012 r. zaległość skarżącej w tym podatku za sierpień 2008 r. nie była przedawniona, to wydanie postanowienia w sprawie zaliczenia tej nadpłaty na poczet zaległości po upływie jej przedawnienia (w pierwszej instancji: 23 października 2020 r., w drugiej instancji: 19 marca 2021 r.), w okolicznościach tej sprawy, naruszało art. 208 w związku z art. 219 o.p.

Sąd administracyjny pierwszej instancji odnotował przy tym, że znana jest mu utrwalona linia orzecznicza sądów administracyjnych, w myśl której postanowienie w przedmiocie zaliczenia nadpłaty ma charakter jedynie techniczny, formalny i stanowi dla podatnika informację o sposobie zaliczenia. Natomiast jedynym miarodajnym momentem, w odniesieniu do którego należy analizować prawidłowość zaliczenia, jest dzień powstania nadpłaty. Zatem data wydania postanowienia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty jest, w świetle tej linii, nieistotna, zaś samo postanowienie może zapaść – ze względu na swój jedynie formalny charakter – nawet po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, na rzecz którego dokonuje się zaliczenia, byleby tylko na dzień powstania nadpłaty zobowiązanie to nie było przedawnione.

Podzielając werbalnie ten pogląd WSA uznał jednak, że w tej sprawie z wykładni systemowej zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 120 § 1 o.p., art. 125 § 1 i 2 o.p.), przepisów dotyczących nadpłat (art. 77, 78 i 80 o.p.), wspieranej zasadami wyrażonymi w Konstytucji (art. 2, art. 7, art. 21 ust. 1 i art. 64), a także art. 41 ust. 1 w związku z art. 51 ust. 1 KPP wynika, że takie postanowienie powinno być wydane przed upływem przedawnienia.

Prezentując to stanowisko, dezawuuujące – wbrew deklaracji zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku – przedstawioną wyżej linię orzecznictwa sądów administracyjnych, WSA pominął jednoznaczną regulację prawną,

z której ona wynika. Zgodnie bowiem z art. 76 § 1 o.p., nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu m.in. na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę. Natomiast stosownie do art. 76a § 2 pkt 1 o.p., zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty – w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1–3 i 5 oraz § 2. W myśl art. 76a § 1 zdanie pierwsze, w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych i należności, o których mowa w art. 76 § 1a, organ podatkowy, na wniosek podatnika, wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Taki zabieg interpretacyjny, jakiego dokonał WSA, w świetle art. 7 Konstytucji jest niedopuszczalny. Wykładnia językowa powołanych wyżej kazuistycznych przepisów Ordynacji podatkowej, dotyczących kompensowania nadpłat z zaległościami, nie budzi wątpliwości. Nadpłata z mocy prawa zaliczana jest z dniem jej powstania na poczet zaległości podatkowych, o ile takie zaległości u podatnika występują. Postanowienie wydawane przez organ podatkowy w tej materii stanowi czynność materialno-techniczną, dotyczącą uprawnienia / obowiązku, wynikającego z przepisu prawa, a nie powstającego na mocy tej czynności (por. J. Rudowski, komentarz do art. 76 i 76a o.p. /w:/ S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 595–605 i tam powołane orzecznictwo). Dlatego też próba modyfikacji wykładni językowej za pomocą zasad ogólnych z działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe”, w szczególności zasady szybkości postępowania, jak i odwoływanie się do przepisów zawartych w tym dziale o umorzeniu postępowania (art. 208 w związku z art. 219 o.p.) dotyczących postępowania podatkowego, przy stosowaniu przepisów rozdziału 9 „Nadpłaty” w dziale III „Zobowiązania podatkowe”, w którym nie wprowadzono odesłania do stosowania w nieuregulowanym zakresie wprost lub odpowiednio przepisów działu IV, wykracza poza granice stosowania prawa i akceptowalnego aktywizmu sędziowskiego. Narusza przy tym nie tylko reguły wykładni językowej, ale również wykładnię systemową wewnętrzną. Pomija bowiem okoliczność, że w o.p. nie zastosowano generalnego odesłania do przepisów o postępowaniu podatkowym, zawartych w dziale IV, przy wydawaniu różnego rodzaju aktów i podejmowaniu czynności uregulowanych w innych działach tej ustawy. Zastosowano natomiast szczegółowe odesłania, tak jak np. w dziale II: rozdz. 1a – art. 14h; w dziale III: rozdz. 11a – art. 86o; w dziale IIIa: rozdz. 4 – art. 119zf, rozdz. 5 – art. 119zfn; w dziale IIIb: rozdz. 3 – art. 119zzb § 4; w dziale IIIc: art. 119zzs; w dziale V: art. 280; w dziale VI: art. 292; w dziale VIIa: art. 306k.

Nie ma także podstaw do takiej wykładni w oparciu o stanowisko zawarte w powołanych w wyroku WSA uchwałach składu 7 sędziów NSA w sprawach o sygn. II FPS 4/13 oraz II FPS 3/17, gdyż dotyczą one prowadzenia postępowań

podatkowych, które kończą się określeniem zobowiązania podatkowego w sposób odmienny od zadeklarowanego przez podatnika. W rozpatrywanej sprawie postanowienie o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowej takiego skutku nie wywołuje. Ma bowiem znaczenie porządkująco-informacyjne. Wniosek podatnika uruchamiający wydanie takiego postanowienia nie wszczyna postępowania podatkowego, gdyż dotyczy czynności materialno-technicznej, jaką jest zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych. Z woli ustawodawcy zaległość podatkowa ulega zmniejszeniu z dniem powstania u podatnika nadpłaty, a nie w wyniku wydania postanowienia na podstawie art. 76a § 1 o.p. W związku z tym istotne jest, aby w tym dniu na podatniku ciążył niezapłacony w terminie płatności podatek, stanowiący zaległość podatkową, co w tej sprawie, jak przyznał WSA, nie było sporne. Natomiast to, czy zobowiązanie podatkowe, które stanowi zaległość podatkową wygaśnie, czy też nie, przed wydaniem postanowienia z punktu widzenia wskazanych wyżej przepisów jest prawnie irrelevantne. Dlatego też nieuprawnione jest stanowisko, że wydanie postanowienia o zaliczeniu nadpłaty na poczet przedawnionej zaległości podatkowej może w szczególnych okolicznościach sprawy prowadzić do obejścia przepisów dotyczących przedawnienia i związanych z tym skutków wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Ewentualna krytyczna ocena tego uformowania, jak i negatywna ocena opieszałości organów, którym, co zauważa Sąd pierwszej instancji, nie wyznaczono w przepisach o.p. terminu do wydania takiego postanowienia, nie może prowadzić do orzekania w oparciu o nieprzewidzianą w ustawie zasadę, według której takim terminem miałyby być przedawnienie zaległego zobowiązania. Wprowadzenie rozwiązania w tej materii należy do władzy ustawodawczej, która ma po temu odpowiednie instrumenty, pozwalające na dokonanie analizy wszelkich związanych z tym uwarunkowań, przede wszystkim w wymiarze skutków takiej regulacji. Niesporny fakt, że w demokratycznym państwie prawnym należącym do Unii Europejskiej organy tego państwa powinny działać szybko i sprawnie, nie może oznaczać przyzwolenia na zastępowanie ustawodawcy przez sądy i tworzenie prawa za pomocą orzecznictwa sądowego.

Pominięcie przez Sąd szczegółowych i jednoznacznych przepisów ustawowych dotyczących reguł kompensowania nadpłat z zaległościami podatkowymi, zawartych w art. 76 § 1 i art. 76a § 1 i 2 o.p., z których wynika, że taka kompensata następuje z mocy prawa z dniem powstania nadpłaty, poprzez odwołanie się do wybiórczo wskazanych zasad ogólnych postępowania podatkowego, a także zasad wyrażonych w Konstytucji oraz Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej, bez głębszej ich analizy, również w zestawieniu z charakterem i zakresem uprawnienia do przedawnienia konstytucyjnych obowiązków podatkowych, stanowi wyjście poza granice dopuszczalnej wykładni

sądowej. Nie można bowiem w istocie derogować kazuistycznych norm podatkowych rangi ustawowej poprzez podważenie ich funkcji w procesie wykładni jedynie ogólnym odwołaniem się do generalnych norm wynikających z Konstytucji i prawa unijnego.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadne zarzuty naruszenia przepisów postępowania, zawarte w pkt I. 1, 2, 3 oraz przepisów prawa materialnego w pkt II. 1 i 2 podstaw kasacyjnych.

Natomiast NSA nie rozpatrywał pozostałych zarzutów wskazanych w tych podstawach, gdyż nie mają one wpływu na wynik tej sprawy. Dotyczą bowiem spornych okoliczności związanych z przerwaniem lub zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego za sierpień 2008 r., mogących mieć znaczenie dla oceny, kiedy nastąpiło przedawnienie tego zobowiązania podatkowego. Te okoliczności nie są jednak w niniejszej sprawie istotne dla rozstrzygnięcia wobec bezspornego ustalenia, zaakceptowanego zresztą w zaskarżonym wyroku, że w dniu powstania kompensowanej nadpłaty, tj. 9 kwietnia 2013 r., zobowiązanie podatkowe strony z tytułu podatku od towarów i usług za sierpień 2008 r. nie przedawniło się.

Mając na uwadze, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i – stosownie do art. 151 w związku z art. 193 p.p.s.a. – oddalił skargę. O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego na rzecz organu podatkowego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 p.p.s.a.

48

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 listopada 2025 r.
(III FSK 977/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jacek Brolik

Sędziowie NSA: Jan Rudowski, Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)

Warunek udostępnienia infrastruktury kolejowej podmiotowi wskazanemu w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) zostaje spełniony również wówczas, gdy jest ona faktycznie wykorzystywana

(eksploatowana) przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego, co nie oznacza, że grunty i obiekty wymienione w załączniku nr 1 pkt 11–12 ustawy z dnia 28 marca 2008 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 710 ze zm.) muszą znajdować się w wyłącznym posiadaniu tego podmiotu.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną P. S.A. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2024 r. w sprawie ze skargi P. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia (...) grudnia 2023 r., nr (...), w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2019 r.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 24 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 353/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) w sprawie ze skargi P. S.A. z siedzibą w W. (dalej: spółka, skarżąca, strona) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie (dalej: SKO, Kolegium, organ odwoławczy) z (...) grudnia 2023 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2019 r., uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził zwrot kosztów postępowania sądowego.

Prezydent Miasta L. decyzją z (...) września 2022 r. określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości na 2019 r. w wysokości 80 138,00 zł. Kwestią sporną w sprawie była zasadność objęcia ulgą podatkową przewidzianą w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym w 2019 r., należących do spółki gruntów, budynków i budowli.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie decyzją z (...) grudnia 2022 r. utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji z 20 września 2022 r. Odnosząc się do spornej kwestii udostępniania podstacji trakcyjnej oraz stacji trafo przewoźnikom kolejowym, organ odwoławczy wskazał, że nie można uznać, że przedmiotowa stacja jest udostępniana przez spółkę przewoźnikom kolejowym. Przewoźnicy kolejowi korzystają z usług spółki P1 S.A. poprzez zakup prądu trakcyjnego, który zostaje wytworzony w podstacji trakcyjnej, lecz wstęp do podstacji trakcyjnej mają tylko i wyłącznie wykwalifikowani pracownicy spółki P1 S.A. Z kolei zdaniem spółki dzięki ww. urządzeniom możliwy jest ruch kolejowy na infrastrukturze kolejowej, która jest

udostępniana przewoźnikom kolejowym, bowiem urządzenia te zapewniają prawidłowe funkcjonowanie infrastruktury kolejowej (są odpowiedzialne za zasilanie infrastruktury kolejowej w prąd). Zdaniem Kolegium przewoźnicy kolejowi, którym udostępniana jest infrastruktura kolejowa spółki, nie mają bezpośredniego dostępu do urządzeń przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego, bowiem są to urządzenia niebezpieczne, które obsługiwane w sposób nieuprawniony stwarzają zagrożenie dla życia i zdrowia. Wobec powyższego, bezpośrednią obsługą ww. urządzeń zajmują się wykwalifikowani pracownicy spółki. Natomiast przewoźnikom kolejowym udostępniana jest infrastruktura kolejowa, z której mogą korzystać dzięki zasileniu jej w prąd trakcyjny, co następuje dzięki urządzeniom przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego. Zdaniem organu odwoławczego skarżąca nie wykazała żadnym dowodem, że faktycznie w 2019 r. udostępniła podstawę trakcyjną oraz stację trafo licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu.

W wyniku rozpoznania skargi od zapadłego rozstrzygnięcia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję.

W opinii Sądu zaskarżona decyzja – w spornym w sprawie zakresie – nie spełnia standardów, o których mowa w art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) z uwagi na brak rzeczowego uzasadnienia w zakresie zarówno przedstawionego stanu faktycznego, jak i argumentacji merytorycznej, przez co musi ona zostać wyeliminowana z obrotu prawnego. Zdaniem Sądu, nie sposób uznać, że w sprawie doszło do wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego, nadto – w odniesieniu do niektórych spornych kwestii – nie zostały poczynione istotne w sprawie ustalenia. Postępowanie dowodowe i jego wyniki winny doprowadzić organy podatkowe m.in. do ustalenia, czy w sprawie zachodzą przesłanki zwolnienia od opodatkowania, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.

Sąd wskazał, że pierwszą sporną w sprawie kwestią jest prawnopodatkowa kwalifikacja działki nr (...) z obrębu (...), na której zlokalizowany jest budynek podstawy trakcyjnej, rampy towarowe oraz utwardzenie terenu prowadzącego od przedmiotowych ramp towarowych. W opinii Sądu pierwszej instancji prawidłowe rozpoznanie sprawy przez SKO wymagało zbadania i wyjaśnienia, czy wskazana nieruchomość i znajdujące się na niej obiekty są udostępniane przewoźnikom kolejowym.

Sąd wskazał, że poza sporem pozostaje, że zarówno działka nr (...), jak i znajdujące się na niej obiekty, wchodzi w skład infrastruktury kolejowej, w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. W odniesieniu do przesłanki „udostępnienia przewoźnikom kolejowym” organ odwoławczy wypowiedział się

wyłącznie co do budynku podstacji trakcyjnej, zupełnie pomijając rozważania dotyczące dwóch ramp towarowych oraz utwardzenia terenu prowadzącego od tych ramp, również znajdujących się na tej działce. Zdaniem Sądu, brak ten organ będzie zobowiązany uzupełnić. Sąd ocenił, że nie wiadomo, w jaki sposób, w oparciu o jakie dowody organ odwoławczy ustalił, że działka nr (...) i znajdujące się na niej elementy budowlane nie są udostępniane przewoźnikom kolejowym. Organ odwoławczy stwierdził, że pismem z 15 lipca 2022 r. skarżąca poinformowała organ pierwszej instancji, że rampy towarowe nie są udostępniane „innym przewoźnikom”. Z dalszej części decyzji nie wynika jednak, jakiego rodzaju ustalenie organ poczynił w oparciu o taką informację. W szczególności nie wyjaśniono, czy informacja zawarta w tym piśmie dotyczy również roku podatkowego (2019) będącego przedmiotem postępowania w sprawie niniejszej. Ponownie rozpoznając sprawę organ winien wyczerpująco rozpatrzyć zgromadzony w sprawie materiał, odnieść się do stanowiska spółki i wyjaśnić, czy pozostałe elementy infrastruktury kolejowej znajdującej się na ww. działce (jak też sama działka (...)) spełniają warunki do zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.

Sąd wskazał, w odniesieniu do drugiego ze spornych zagadnień – opodatkowania budynku KTS zlokalizowanego na działce (...), obręb (...), że organ odwoławczy praktycznie nie uzasadnił swojego rozstrzygnięcia. Odmawiając zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., SKO stwierdziło jedynie, że podatnik nie poinformował organu pierwszej instancji o błędach w składanych deklaracjach podatkowych, w związku z czym nie miał on podstaw do poddania w wątpliwość zasadności opodatkowania budynku KTS stawką dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zdaniem Sądu, uzasadnienie to nie może być uznane za spełniające wymagania z art. 210 § 1 o.p. Organ, wydając decyzję określającą zobowiązanie podatkowe, sam ustala rzeczywisty stan rzeczy, a na te ustalenia nie mają wpływu dotychczasowe błędne deklaracje składane przez podatnika.

Jak podkreślił Sąd, organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę uprzednio zakończoną decyzją organu pierwszej instancji. Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, gdyż w tym przypadku naruszyłby art. 127 o.p. Skarżąca wskazała, że zasadnym jest zwolnienie z opodatkowania budynku KTS, ponieważ budynek ten jest budynkiem, który zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych należy kwalifikować jako budynek transportu i łączności. Poza tym podniesiono również, że budynek ten jest użytkowany przez T. Sp. z o.o., a więc spółkę, która określiła przeważającą działalność jako „działalność w zakresie telekomunikacji przewodowej”. Organ do tych okoliczności w ogóle się nie

odniósł w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Z treści decyzji nie wynika, jakie są ustalenia organu odwoławczego w odniesieniu do omawianego budynku – w kontekście przesłanek zwolnienia. Nie wiadomo, której z przesłanek zwolnienia nie spełnia omawiany budynek – czy nie wchodzi on w skład infrastruktury kolejowej, czy też wchodzi w skład tej infrastruktury, lecz nie jest udostępniany przewoźnikom kolejowym.

Zdaniem Sądu spółka zasadnie zarzuca, że w sprawie niniejszej nie ustalono, czy skarżąca posiada status podatnika podatku od nieruchomości dla sieci wodociągowej oznaczonej jako środek trwały nr (...). Organ odwoławczy stanął na stanowisku, że skarżąca jest właścicielem spornej budowli (sieci wodociągowej), ponieważ wprowadziła omawianą sieć do ewidencji środków trwałych i dokonuje jej amortyzacji. Wskazane przez organ okoliczności nie są wystarczające dla ustalenia, że spółka jest właścicielem spornej sieci wodociągowej. Strona podnosiła, powołując się na art. 49 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.), że sieć wodociągowa jest przyłączona do P2 Sp. z o.o. (przedsiębiorcy przesyłowego). Stąd, w ocenie skarżącej, ten przedsiębiorca przesyłowy powinien być podatnikiem podatku od nieruchomości. SKO nie odniosło się do tej argumentacji. Nie zwrócono się choćby do ww. przedsiębiorcy przesyłowego o udzielenie informacji, czy sporna sieć wodociągowa wchodzi w skład jego przedsiębiorstwa. Ustaleń w tym przedmiocie nie zawiera również decyzja organu pierwszej instancji. W decyzji tej wskazano jedynie, że oznaczona sieć wodociągowa podlega opodatkowaniu „z uwagi na fakt, że budynek, do którego podłączona jest sieć, zajęty został na prowadzenie działalności gospodarczej”. Ta okoliczność nie świadczy o tym, że skarżąca jest podatnikiem w odniesieniu do spornej sieci wodociągowej, jako jej właściciel. W ocenie Sądu ustalenie, czy sieć wodociągowa stanowi część przedsiębiorstwa spółki P2, jest okolicznością istotną dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Połączenie sieci z przedsiębiorstwem przesyłowym doprowadza do tego, że zmienia się osoba podatnika – podatnikiem od takiej budowli staje się przedsiębiorstwo przesyłowe, a nie użytkownik wieczysty (czy właściciel) gruntu, na którym znajduje się taka budowla.

W ocenie Sądu, zarzuty skargi są natomiast niezasadne w odniesieniu do kwestii opodatkowania budynku stacji trafo zlokalizowanego na działce (...), obręb (...). Zdaniem Sądu, sporny obiekt stacji trafo mieści się w pojęciu infrastruktury kolejowej. Nie mniej jednak jego eksploatacja pozostaje w gestii spółki energetycznej, a nie spółki zajmującej się przewozem kolejowym. Przewoźnik organizuje transport kolejowy, zaś spółka P1 dostarcza niezbędną w tym celu energię elektryczną. Nie sposób uznać, że skarżąca udostępnia sporny obiekt przewoźnikom kolejowym. Na podstawie umowy dzierżawy jest on udostępniany spółce P1, która z kolei dostarcza prąd przewoźnikom

kolejowym. Sama okoliczność zakupu prądu trakcyjnego przez przewoźników kolejowych nie świadczy o tym, że urządzenia przetwarzające i rozdzielające energię elektryczną są udostępniane przewoźnikom kolejowym. W omawianym zakresie stanowisko organów podatkowych jest prawidłowe. Z okoliczności sprawy wynika bowiem, że w odniesieniu do spornej stacji trafo na działce (...) nie są spełnione przesłanki zwolnienia z opodatkowania, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.

Skargę kasacyjną od zapadłego orzeczenia wywiodła skarżąca, zaskarżając wyrok w części, w której Sąd dokonał oceny prawnej i wskazał Samorządowemu Kolegium Odwoławczemu w Warszawie dalszy tryb postępowania w zakresie odmowy możliwości zwolnienia z podatku od nieruchomości stacji trafo położonej na działce nr (...), obręb (...), z powodu braku udostępnienia przedmiotowej stacji bezpośrednio przewoźnikom kolejowym. Z uwagi na fakt, iż organ w treści zaskarżonej decyzji z (...) grudnia 2023 r. dokonał takiej samej oceny prawnej w stosunku do pozostałych obiektów infrastruktury kolejowej, tzn.: 1) działki nr (...) z obrębu (...); 2) budynku podstacji trakcyjnej, dwóch ramp towarowych i utwardzenia terenu prowadzącego od przedmiotowych ramp towarowych, które znajdują się na działce nr (...) z obrębu (...); 3) działki nr (...) z obrębu (...); 4) budynku KTS (budynek, w którym znajdują się urządzenia służące do łączności), który znajduje się na działce nr (...) z obrębu (...); 5) działki nr (...) z obrębu (...).

Skarżąca zarzuciła zaskarżonemu wyrokowi na podstawie:

I. art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię oraz w rezultacie niewłaściwe zastosowanie, tj.:

1) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 4 ust. 1 w związku z pkt 7 oraz 11 i 12 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 710 ze zm.; dalej: u.t.k.), poprzez nieuwzględnienie zarzutu skarżącej dotyczącego zwolnienia z opodatkowania działki oznaczonej jako (...) obręb (...) wraz z budynkiem podstacji trakcyjnej oraz dwóch ramp towarowych oraz utwardzenia terenu prowadzącego od przedmiotowych ramp towarowych zlokalizowanych na przedmiotowej działce, w sytuacji gdy ta infrastruktura kolejowa stanowi część składową jednej infrastruktury kolejowej podlegającej w części zwolnieniu z opodatkowania (infrastruktura znajdująca się na działkach nr (...) z obrębu (...), (...) z obrębu (...), (...) z obrębu (...), (...) z obrębu (...), (...) z obrębu (...), (...) z obrębu (...) oraz (...) z obrębu (...); dalej: działki szlakowe), dlatego powinna również podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.;

2) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 w związku z pkt 5 i 12 załącznika nr 1 do u.t.k. poprzez nieuwzględnienie zarzutu skarżącej dotyczącego zwolnienia z opodatkowania działki nr (...), obręb (...), oraz znajdującego się na niej budynku KTS, w sytuacji gdy budynek ten jest budynkiem transportu i łączności, w którym znajdują się urządzenia służące do obsługi ruchu kolejowego na infrastrukturze kolejowej zlokalizowanej na działkach szlakowych, a więc zarówno działka (...) z obrębu (...), jak również budynek KTS, stanowią część jednej infrastruktury kolejowej, która powinna podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.;

3) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z pkt 11 i 12 załącznika nr 1 do u.t.k. poprzez nieuwzględnienie zarzutu skarżącej dotyczącego zwolnienia z opodatkowania działki nr (...) obręb (...) oraz znajdującego się na niej budynku stacji trafo, w sytuacji gdy budynek ten jest nieodłącznym elementem, częścią składową jednej infrastruktury kolejowej, bez której nie jest możliwy ruch pociągów na działkach szlakowych (działki szlakowe podlegają zwolnieniu);

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

4) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122 w związku z art. 187 § 1 w związku z art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 4 ust. 1 w związku z pkt 7 oraz 11 i 12 załącznika nr 1 do u.t.k., poprzez nieuwzględnienie zarzutu skarżącej dotyczącego nierozpatrzenia przez organ w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, co skutkowało brakiem zwolnienia z opodatkowania działki oznaczonej jako (...) obręb (...) wraz z budynkiem podstacji trakcyjnej, dwóch ramp towarowych oraz utwardzenia terenu prowadzącego od przedmiotowych ramp towarowych zlokalizowanych na przedmiotowej działce, w sytuacji gdy stanowią one część składową jednej infrastruktury kolejowej, która powinna podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.;

5) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 120 i art. 121 § 1 o.p. w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 w związku z pkt 11 załącznika nr 1 do u.t.k. poprzez nieuwzględnienie zarzutu skarżącej dotyczącego uznania przez organ, że budynek stacji trafo (w decyzji organ odnosił się do podstacji trakcyjnej zlokalizowanej na działce (...) obręb (...), a nie do stacji trafo) nie jest udostępniany przewoźnikom kolejowym, w sytuacji gdy budynek ten jest nieodłącznym elementem, częścią składową jednej infrastruktury kolejowej, która jest udostępniana oraz bez istnienia której nie jest możliwy ruch pociągów po linii kolejowej;

6) art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. poprzez brak wyjaśnienia, dlaczego część jednej infrastruktury kolejowej, na którą składają się obiekty budowlane i grunty wskazane w załączniku nr 1 do u.t.k., podlega zwolnieniu z opodatkowania (działki szlakowe), natomiast pozostała część tej samej infrastruktury (grunty i obiekty budowlane stanowiące przedmiot toczącego się postępowania) ze zwolnienia z opodatkowania nie może korzystać, w sytuacji gdy treść zwolnienia z opodatkowania nie odnosi się do poszczególnych przedmiotów opodatkowania (budowli, budynków i gruntów), lecz do całości, „infrastruktury kolejowej” – innymi słowy, w przypadku gdy część infrastruktury kolejowej jest udostępniana, wówczas wszystkie jej elementy korzystają ze zwolnienia.

Znaczący fragment uzasadnienia skargi kasacyjnej zawiera argumentację na poparcie tezy, że zwolnieniem podatkowym z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. objęta jest cała działka ewidencyjna gruntu, a nie tylko grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową udostępnioną przewoźnikom kolejowym.

W świetle tak sformułowanych zarzutów kasacyjnych skarżąca wniosła na podstawie art. 179a p.p.s.a. o uchylenie wyroku przez Sąd oraz o wydanie nowego wyroku, a także zasądzenie zwrotu kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw skarżącej w drugiej instancji. W przypadku braku podjęcia uchylenia wyroku przez Sąd, skarżąca wniosła na podstawie art. 188 p.p.s.a. o uchylenie wyroku w całości oraz o wydanie rozstrzygnięcia w sprawie, o rozpoznanie sprawy na rozprawie, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw skarżącej w drugiej instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Żądanie skargi kasacyjnej uchylenia zaskarżonego wyroku nie mogło zostać uwzględnione, jakkolwiek trafna okazała się część sformułowanych w niej zarzutów, odnoszących się do przyjętego w uzasadnieniu tego orzeczenia stanowiska Sądu pierwszej instancji odnośnie do kwalifikacji dla celów podatkowych części obiektów zlokalizowanych na gruntach spółki, w kontekście treści art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w 2019 r.

Stosownie do art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny oddala skargę kasacyjną, jeżeli nie ma usprawiedliwionych podstaw albo jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. Z dyspozycji wskazanej regulacji wynika, że oddalenie skargi kasacyjnej jest następstwem uznania jej przez sąd za bezzasadną. Skarga kasacyjna jest bezzasadna także wówczas, gdy samo orzeczenie jest zgodne z prawem, a błędne jest jedynie jego uzasadnienie. Dotyczy to również przypadku, kiedy uzasadnienie prawidłowego orzeczenia jest błędne tylko w części. Orzeczenie odpowiada prawu mimo błędnego uzasadnienia, gdy nie ulega wątpliwości, że po usunięciu

błędów zawartych w uzasadnieniu sentencja nie uległaby zmianie. W konsekwencji naruszenie prawa, które nie ma wpływu na trafność i zasadność rozstrzygnięcia, powinno skutkować oddaleniem skargi kasacyjnej (por. wyrok NSA z 13 maja 2025 r., III OSK 2373/22).

Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Wytknięte w wyroku pierwszoinstancyjnym uchybienia organu odwoławczego w pełni usprawiedliwiały uchylenie tego orzeczenia. Jednakowoż analiza wszystkich sformułowanych w skardze kasacyjnej zarzutów oraz argumentacji, w konfrontacji z realiami prawnymi odnoszącymi się do roku 2019, doprowadziły do wniosku, że błędne okazało się stanowisko Sądu pierwszej instancji w kwestii braku możliwości odniesienia zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. do niektórych obiektów zlokalizowanych na gruntach spółki.

Na etapie sądowego postępowania kasacyjnego kwestią sporną była zasadność opodatkowania następujących gruntów, budynków i budowli:

- 1) działki nr (...) wraz z budynkiem podstacji trakcyjnej, dwóch ramp towarowych i utwardzenia terenu prowadzącego od tychże ramp towarowych,
- 2) budynku stacji trafo zlokalizowanego na działce (...).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., w brzmieniu odnoszącym się do realiów faktycznych sprawy zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym.

Ustawodawca w omawianym art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w zakresie pojęcia infrastruktury kolejowej odsyła do przepisów o transporcie kolejowym. W przepisach u.t.k. definicję pojęcia infrastruktury kolejowej można odnaleźć w art. 4 pkt 1 u.t.k., który z kolei wskazuje, że infrastrukturę kolejową stanowią elementy wymienione w załączniku nr 1 do u.t.k. zatytułowanym „Wykaz elementów infrastruktury kolejowej”. Według treści tego załącznika w skład infrastruktury kolejowej wchodzi, pod warunkiem, że tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania m.in.: (12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1–11.

Słuszne są wnioski WSA, że uzasadnienie objętej skargą decyzji nie odpowiada wzorcowi wynikającemu z art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p. z uwagi na brak rzeczowego uzasadnienia zarówno przedstawionego stanu faktycznego, jak i argumentacji merytorycznej.

Trafnie Sąd pierwszej instancji zauważył, że organ w toku ponownego postępowania będzie musiał uzupełnić braki dotyczące prawnopodatkowej kwalifikacji działki nr (...), na której zlokalizowany jest m.in. budynek stacji trakcyjnej i utwardzenie terenu, oraz opodatkowania budynku KTS położonego

na działce (...). Za niezasadne uznano natomiast stanowisko spółki w odniesieniu do budynku stacji trafo, zlokalizowanej na działce (...). WSA uznał wprawdzie, że sporny budynek wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu u.t.k., jednak nie został udostępniony przewoźnikom kolejowym, a przekazany spółce P1, czyli jest w dyspozycji spółki energetycznej.

Z kolei strona skarżąca uważa, że wszystkie wyszczególnione elementy wymienione w załączniku nr 1 do u.t.k. – jeżeli są połączone funkcjonalnie z linią kolejową, bocznica lub drogą kolejową, lub są przeznaczone do zarządzania nimi – należy traktować razem z działkami ewidencyjnymi jako całość, jedną infrastrukturę kolejową, oraz że bez budynku podstacji trakcyjnej oraz budynku stacji trafo nie byłby możliwy ruch na linii kolejowej znajdującej się w L.

Naczelny Sąd Administracyjny przyznaje rację skarżącej spółce. Nie budzi wątpliwości, że warunkiem zastosowania ulgi podatkowej przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. (w brzmieniu odnoszącym się do analizowanego okresu) jest udostępnienie infrastruktury kolejowej licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu. Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu ma natomiast wyjaśnienie ustawowego określenia „udostępnienie”. Skoro ustawodawca w komentowanym przepisie użył takiego właśnie sformułowania, a nie posłużył się zwrotem „oddanie w posiadanie”, a zarazem nie zdefiniował jego rozumienia, należy odwołać się do leksykalnego znaczenia tego słowa. Przez „udostępnienie” rozumieć należy „umożliwienie korzystania z czegoś komuś innemu” (*Wielki Słownik Języka Polskiego PWN*, dostępny: <https://sjp.pwn.pl/slowniki/>).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego warunek udostępnienia infrastruktury kolejowej podmiotowi wskazanemu w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. zostaje spełniony również wówczas, gdy jest ona faktycznie wykorzystywana, eksploatowana przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego, co nie oznacza, że grunty i obiekty wymienione w załączniku nr 1 pkt 11–12 do u.t.k. muszą znajdować się w wyłącznym posiadaniu tego podmiotu. Wystarczające jest w tym wypadku zapewnienie takiemu przewoźnikowi dostępu do wyszczególnionych w załączniku nr 1 do u.t.k. elementów infrastruktury kolejowej w każdej prawnie dopuszczalnej formie i jego faktyczna eksploatacja przez ten podmiot. W przypadku takich obiektów, jak budynek podstacji trakcyjnej oraz stacji trafo, podatnik (niezależnie od tego, w czym posiadaniu znajduje się działka gruntu stanowiąca przedmiot jego własności) będzie objęty zwolnieniem podatkowym określonym w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., jeżeli obiekty te są funkcjonalnie i nierozłącznie powiązane z budynkami i budowlami stanowiącymi całość lub część drogi kolejowej, która obejmuje zasadniczo budowle (tor lub tory), a inne elementy (budynki, grunty) o tyle, o ile są z nimi użytkowo połączone i ich eksploatacja nie jest możliwa bez obiektów zaliczanych do infrastruktury kolejowej, znajdujących się na terenie należącym do podatnika.

Aspekt ten umknął uwadze Sądu pierwszej instancji. W związku z tym organ odwoławczy będzie obowiązany uwzględnić powyższą ocenę w ramach ponownie prowadzonego postępowania. Uchybienie Sądu pierwszej instancji wiąże się z błędną interpretacją art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.

Jak już zaznaczono, istotny fragment uzasadnienia skargi kasacyjnej zawiera argumentację na poparcie tezy, że zwolnieniem podatkowym z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. objęta jest cała działka ewidencyjna gruntu, a nie tylko grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową udostępnioną przewoźnikom kolejowym. Nie przesądzając na tym etapie postępowania sądowego tego problemu, Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę na konieczność odniesienia się do tej kwestii przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Informacyjnie wskazać wypada na postanowienie NSA z 2 września 2025 r., III FSK 1020/23, w którym na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.: „Czy sformułowanie ustawowe zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), zgodnie z którym »zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym«, stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017–2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia cały obszar tych gruntów, czy też ich część, która została faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową?».

Mając powyższe na względzie Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. *in fine*, orzekł jak w sentencji wyroku.

49

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 6 listopada 2025 r.
(II GSK 1998/24)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Henryka Lewandowska-Kuraszkiewicz
Sędziowie NSA: Małgorzata Rysz (sprawozdawca), Andrzej Skoczylas*

Rada Miasta (...), uchwalając przepisy porządkowe nakładające bezwzględny zakaz przewożenia w pojazdach lokalnego transportu zbiorowego

psów bez założonego kagańca, nie przekroczyła upoważnienia ustawowego z art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 8).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną M.T. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 marca 2024 r. w sprawie ze skargi M.T. na uchwałę Rady Miasta (...) z dnia (...) kwietnia 2016 r., nr (...), w przedmiocie ustalenia przepisów porządkowych obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 15 marca 2024 r., VI SA/Wa 3436/23, oddalił skargę M.T. (dalej: skarżąca) na uchwałę Rady Miasta (...) (dalej: Rada Miasta, organ) z (...) kwietnia 2016 r., nr (...), w przedmiocie ustalenia przepisów porządkowych obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym.

Sąd pierwszej instancji orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym.

Rada Miasta uchwałą z (...) kwietnia 2016 r., nr (...), dokonała zmiany przepisów porządkowych obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym.

Skargę na tę uchwałę w zakresie obejmującym § 14 ust. 1 pkt 2, § 12 ust. 6 pkt 2 oraz § 15 ust. 1 załącznika do uchwały (dalej: przepisy porządkowe) złożyła skarżąca, wnosząc o stwierdzenie nieważności i wyeliminowanie z jej brzmienia następujących sformułowań: w § 14 ust. 1 pkt 2 – „mają założony kagańiec i trzymane są na smyczy”; w § 12 ust. 6 pkt 2 – „opuścić pojazd wraz z przewożonym zwierzęciem, jeśli jest ono przewożone w sposób sprzeczny z postanowieniami § 14”; w § 15 ust. 1 – „podjęcia wszelkich czynności niezbędnych”.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej odrzucenie lub ewentualnie oddalenie, a także skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie uproszczonym.

Sąd pierwszej instancji, opisanym na wstępie wyrokiem, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) skargę oddalił.

WSA w Warszawie podkreślił, że materialnoprawną podstawę zakwestionowanej uchwały Rady Miasta stanowił art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe (Dz.U. z 2015 r. poz. 915 ze zm.; dalej:

Prawo przewozowe). Zaznaczył, że w orzecznictwie sądów administracyjnych, a także w doktrynie został wyrażony pogląd, który WSA podzielił, że regulaminy wydawane przez organizatorów publicznego transportu zbiorowego, którymi są organy państwowe lub samorządowe, uprawnione co do zasady do stanowienia prawa, nie mają normatywnego charakteru, tylko stanowią wzorce umowne w rozumieniu art. 384 i n. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.; dalej: k.c.) – por.: Dorota Ambrożuk, *Komentarz Lex do art. 4 ustawy – Prawo przewozowe*, teza II. 1. 2. Z kolei przepisy porządkowe dotyczące regularnego przewozu osób stanowią instytucję prawa administracyjnego, którego istotą jest nierówność partnerów, z których jeden jest reprezentantem władzy publicznej i jest wyposażony w określoną część wynikającej z tego usytuowania władzy. W związku z tym przepisy porządkowe zawierają zbiór nakazów, zakazów, wzorców zachowań związanych z korzystaniem z publicznego transportu zbiorowego, które są skierowane nie tylko do stron umowy przewozu, ale też do nieokreślonego kręgu podmiotów korzystających z infrastruktury przewozowej, a więc nie tylko do osób, które zawarły z przewoźnikiem umowy przewozu, ale również do osób, które mają zamiar je zawrzeć, które nie są tym zainteresowane, ale z różnych względów przebywają na dworcach, przystankach, czy nawet w środkach transportu (por. D. Ambrożuk, *Komentarz Lex do art. 15 ustawy – Prawo przewozowe*, teza I. 2.). Samo pojęcie przepisów porządkowych obowiązujących w gminnym regularnym przewozie osób nie zostało nigdzie zdefiniowane. Przyjmuje się jednak, że przepisy takie określają zachowanie się podróżnych w środku transportu, jak i poza nim, podczas korzystania z infrastruktury transportowej (np. dworce, przystanki, terminale itp.) – por. Dorota Ambrożuk, *Komentarz Lex do art. 15 ustawy – Prawo przewozowe*, teza 1). O rodzaju i charakterze przepisów porządkowych można wywnioskować na podstawie treści regulacji zawartej w art. 15 ust. 2 i 3 Prawa przewozowego, która odnosi się do przepisów porządkowych obowiązujących w transporcie. W szczególności w art. 15 ust. 2 i 3 znalazły się typowe, w ocenie WSA, przepisy porządkowe umieszczone wprost w akcie rangi ustawowej, a nie w wydawanych na podstawie ustawowej delegacji aktach niższego rzędu, ze względu na charakter ich regulacji dotyczącej sfery wolności i praw obywateli zagwarantowanych w Konstytucji RP (nietykalność i wolność osobista – art. 41 ust. 1 Konstytucji RP; wolność poruszania się po terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – art. 52 Konstytucji). Przepisy te są przy tym istotną wskazówką ułatwiającą kwalifikację kwestionowanych w sprawie przepisów.

W ocenie Sądu pierwszej instancji zakwestionowane w skardze przepisy § 14 ust. 1 pkt 2 („mają założony kaganiec i trzymane są na smyczy”), § 12 ust. 6 pkt 2 („opuścić pojazd wraz z przewożonym zwierzęciem, jeśli jest ono

przewożone w sposób sprzeczny z postanowieniami § 14”) oraz § 15 ust. 1 („podjęcia wszelkich czynności niezbędnych”) mają wyraźne cechy regulacji o charakterze właśnie administracyjnoprawnym, a nie cywilnoprawnym. Nie ma zatem podstaw do formułowania postulatu, aby tego typu regulacje, wyraźnie normujące przecież zbiór nakazów, zakazów i wzorców zachowań związanych z korzystaniem z publicznego transportu zbiorowego osób przewożących psy, miały się znaleźć w regulaminie przewozu, a nie w przepisach porządkowych. Kwestionowane przepisy w istocie nie odnoszą się do wzajemnych relacji pasażera i przewoźnika w obszarze obsługi podróży, warunków odprawy oraz przewozu osób i bagażu, lecz są skierowane do wszystkich potencjalnych użytkowników pojazdów transportu zbiorowego w (...), a zatem wykazują kluczową relewantną cechę przepisów porządkowych, o której była wyżej mowa. Umieszczenie ich tym samym wśród przepisów porządkowych obowiązujących w regularnym przewozie osób na terenie miasta (...) nie skutkuje więc, w ocenie Sądu, zarzucanym w skardze naruszeniem prawa.

Jednocześnie za niezasadny Sąd pierwszej instancji uznał zarzut naruszenia przez zakwestionowane przepisy § 14 ust. 1 pkt 2, § 12 ust. 6 pkt 2 oraz § 15 ust. 1, przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 2023 r. poz. 1580; dalej: ustawa o ochronie zwierząt) w kontekście ograniczenia swobodnego poruszania się zwierzęcia, w formie nakazu przewożenia psa w kagańcu i na smyczy, a także ich niehumanitarnego traktowania, w szczególności z uwagi na przepis art. 10a ust. 3 ustawy o ochronie zwierząt, w myśl którego „zabrania się puszczania psów bez możliwości ich kontroli i bez oznakowania umożliwiającego identyfikację właściciela lub opiekuna”. WSA podkreślił, że czym innym jest kwestia oceny spełnienia wymogu panowania nad zwierzęciem w stopniu gwarantującym bezpieczeństwo publiczne, chociażby w trakcie spacerowania z psem w kontekście konieczności użycia smyczy lub kagańca, a czym innym zagadnienie takiego ukształtowania przepisów porządkowych obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym, aby zapewniały one w odpowiednim stopniu ochronę życia, zdrowia i mienia osób korzystających z publicznego transportu zbiorowego.

Celem zaskarżonej uchwały było kompleksowe uregulowanie norm zachowania obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym. Przepisy porządkowe na gruncie prawa przewozowego rozumie się właśnie jako regulację prawną, zawierającą nakazy oraz zakazy mające na celu ochronę życia, zdrowia, mienia osób korzystających z publicznego transportu zbiorowego oraz zapewnienie porządku, spokoju i bezpieczeństwa publicznego w publicznym transporcie zbiorowym. W ocenie WSA, wynikający z zaskarżonej uchwały (w jej relewantnej części) obowiązek posiadania przez psa kagańca i smyczy w trakcie jego przewozu, służy niewątpliwie realizacji celów przyświecających

przepisom porządkowym, a więc zapewnieniu wszystkim podróżnym bezpieczeństwa ich życia, zdrowia i mienia.

W konsekwencji – zdaniem WSA – powyższym regulacjom nie może stać na przeszkodzie dyspozycja przepisu art. 10a ust. 3 ustawy o ochronie zwierząt, która – uwzględniając jej literalne brzmienie – w oczywisty sposób („zabrania się puszczania psów”) nie odnosi się do kwestii kontroli zwierząt przewożonych w ramach transportu zbiorowego, poprzez pryzmat funkcji stojących za wprowadzeniem w jego ramach odpowiednich reguł porządkowych. Notoryjną wiedzą jest przy tym, że psy przewożone transportem zbiorowym, przebywając tym samym w ograniczonej i obcej przestrzeni, przy zwiększonym hałasie i w towarzystwie wielu nieznanych osób przeżywają znacznie wyższy stres niż na otwartej przestrzeni podczas spaceru. Tym samym zwiększa się poziom ryzyka wystąpienia z ich strony zachowań nieprzewidywalnych, a nawet agresywnych, mogących narazić co najmniej zdrowie lub mienie pasażerów na uszczerbek, a także zwiększyć ich poczucie zagrożenia i dyskomfortu. Przy pojawieniu się niepożądanych lub agresywnych zachowań u psa w trakcie podróży tramwajem, autobusem, czy też metrem, nie ma bowiem możliwości oddalenia się przez właściciela podróżującego ze swym psem od skupiska innych osób, tak aby natychmiastowo zażegnać potencjalne niebezpieczeństwo poniesienia przez nie szkody. Nie ulega także wątpliwości, że dla części pasażerów kontakt z obcym psem, który nie ma założonego kagańca zabezpieczającego przed ugryzieniem, może stanowić źródło znacznego lęku i stresu, abstrahując od wspomnianego powyżej ryzyka ugryzienia. I temu też zagrożeniu przeciwdziałać ma wprowadzenie skarżoną uchwałą stosownych wymagań, w ramach przepisów porządkowych, odnośnie do zabezpieczenia psów, poprzez trzymanie ich na smyczy i zakładanie im kagańców na czas podróży.

W ocenie Sądu pierwszej instancji nie sposób przy tym uznać, że samo wprowadzenie powyższego obowiązku miałooby mieć charakter zachowania niehumanitarnego względem psa. Nałożenie psu kagańca lub smyczy ogranicza w określony sposób zwierzę, jednakże nie można przyjąć, że zachowanie takie – samo w sobie – stanowi dla zwierzęcia torturę, zwłaszcza gdy uwzględni się, że przewożenie psa środkami transportu z zasady ma charakter epizodyczny i ograniczony w czasie. Mając na uwadze powyższe Sąd pierwszej instancji stwierdził, że obowiązek sformułowany w zaskarżonej uchwale nie prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności, poprzez wprowadzenie nadmiernie surowych i niewspółmiernych do spodziewanego zagrożenia przepisów porządkowych w zakresie przewozu zwierząt, gdyż jest w pełni ekwiwalentny wobec celu, któremu służy wprowadzenie przepisów porządkowych w komunikacji, uwzględniając z jednej strony krótkotrwałość (jedynie na czas podróży) nakaz nałożenia psu kagańca oraz smyczy,

a z drugiej – bezpieczeństwo, a nawet zdrowie podróżnych. Za niezasadny WSA uznał tym samym zarzut naruszenia art. 2, 7, 64, 30, 31, 52 i 94 Konstytucji RP.

Sąd pierwszej instancji za niemożliwe uznał takie ukształtowanie przepisów porządkowych, aby uwzględniały one specyficzne cechy biologiczne, wiek, stan zdrowia, czy fizjologię psa, w kontekście wprowadzenia odpowiednich zabezpieczeń w trakcie przebywania z nim przez jego posiadacza w środkach transportu zbiorowego, tak aby wyeliminować potencjalne zagrożenia dla osób trzecich. Nie istnieją bowiem ani odpowiednie organy, ani procedury prawne, w ramach których możliwe byłoby uzyskanie skutecznego wobec innych osób orzeczenia o tym, że pies ze względu na swe cechy osobnicze czy też wiek, nie stwarza jakiegokolwiek zagrożenia dla osób trzecich, tudzież wystarczającym sposobem zabezpieczenia jest np. wyłącznie użycie smyczy. Zaatakować, ugryźć lub generalnie wyrządzić krzywdę może nie tylko duży pies, ale także mały pies, o niewielkiej wadze, jak również pies rasy uznawanej zazwyczaj za przyjazną i nieagresywną, zaś celem samego ataku mogą być zarówno ludzie, jak i inne zwierzęta. Niedopuszczalnym jest także, w świetle ciążącego na organach samorządu terytorialnego (którymi są rady gmin, a na terenie miasta (...) – Rada Miasta (...)) obowiązku uchwalenia odpowiednich przepisów porządkowych, zawarty w skardze postulat zindywidualizowania charakteru zabezpieczeń poziomu bezpieczeństwa współpasażerów każdorazowo przez samego właściciela psa, z uwagi na znajomość etologii swojego zwierzęcia i jego reakcji behawioralnych.

Z powyższych przyczyn WSA w Warszawie uznał skargę za niezasadną. Podkreślił, że przy dokonanej ocenie kierował się utrwalonym w judykaturze stanowiskiem, że za istotne naruszenie prawa, będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego, uznaje się takiego rodzaju naruszenia prawa, jak chociażby podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, tudzież brak podstawy do podjęcia uchwały określonej treści lub niewłaściwe zastosowanie przepisu będącego podstawą podjęcia uchwały (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 11 lutego 1998 r., II SA/Wr 1459/97, Lex nr 33805; 8 lutego 1996 r., SA/Gd 327/95, Lex nr 25639). Z kolei za nieistotne naruszenia prawa uznaje się naruszenia drobne, niedotyczące istoty zagadnienia, a zatem będą to takie naruszenia prawa, jak błąd lub nieścisłość prawna niemająca wpływu na materialną treść uchwały. W konsekwencji stwierdzenie nieważności uchwały może nastąpić tylko wtedy, gdy uchwała pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawnym, co jest oczywiste i bezpośrednie oraz wynika wprost z treści tego przepisu. Tymczasem z takimi wadami uchwały w rozpoznawanej sprawie nie mamy do czynienia.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożyła skarżąca wnosząc o jego uchylenie w całości i stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały w części

dotyczącej § 14 ust. 1 pkt 2 – w zakresie zwrotu: „mają założony kaganiec”, w razie nieuwzględnienia powyższego wniosku – o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji oraz przeprowadzenie z urzędu dowodu z opinii biegłego w sprawie weterynarii lub kynologii, odpowiadającej na pytanie: czy są rasy psów, które z powodu swojej budowy nie mogą nosić kagańców? Czy cechy takie, jak np. wiek czy określone choroby psów mogą wykluczać lub stanowić przeciwwskazanie dla noszenia przez psa kagańca? Ponadto skarżąca wniosła o przyznanie kosztów zastępstwa procesowego – kosztów nieopłaconej do dnia zakończenia postępowania pomocy prawnej udzielonej z urzędu oraz rozpatrzenie sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego (art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634) polegające na błędnej wykładni:

1. § 14 ust. 1 pkt 2 załącznika do uchwały Rady Miasta (...) z (...) kwietnia 2016 r., nr (...), w sprawie przepisów porządkowych obowiązujących w lokalnym transporcie zbiorowym (Dz. Urz. Woj. Maz. poz. (...) ze zm.; dalej: Przepisy porządkowe) w związku z art. 31 ust. 3, art. 94 Konstytucji RP, art. 40 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 609; dalej: u.s.g.), art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 8), zgodnie z którą bezwzględny zakaz przewożenia w pojazdach lokalnego transportu zbiorowego psów bez założonego kagańca (niezależnie od pozostałych wymagań określonych we wskazanym postanowieniu Przepisów porządkowych) nie jest nadmiernym i nieproporcjonalnym ograniczeniem konstytucyjnych praw i wolności;

2. § 14 ust. 1 pkt 2 Przepisów porządkowych w związku z art. 31 ust. 3, art. 94 Konstytucji RP, art. 40 u.s.g., art. 15 ust. 5 Prawa przewozowego i w związku z art. 1 ust. 1, art. 6 ust. 1a w związku z art. 6 ust. 2 pkt 6 oraz art. 5 w związku z art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 2023 r. poz. 1580 ze zm.), zgodnie z którą bezwzględny zakaz przewożenia w pojazdach lokalnego transportu zbiorowego psów bez założonego kagańca (niezależnie od pozostałych wymagań określonych we wskazanym postanowieniu Przepisów porządkowych) nie może doprowadzić w poszczególnych sytuacjach do znęcania się nad zwierzętami (okrutnego ich traktowania);

3. § 14 ust. 1 pkt 2 w związku z § 12 ust. 6 pkt 2 Przepisów porządkowych w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 21 ust. 1 w związku z art. 64, art. 32 ust. 2, art. 52 ust. 1, art. 94 Konstytucji RP, art. 40 u.s.g., art. 15 ust. 5 Prawa przewozowego i w związku z art. 1 ust. 1, art. 6 ust. 1a w związku z art. 6

ust. 2 pkt 6 oraz art. 5 w związku z art. 4 pkt 2 ustawy o ochronie zwierząt, zgodnie z którą bezwzględny zakaz przewożenia w pojazdach lokalnego transportu zbiorowego psów bez założonego kagańca (niezależnie od pozostałych wymagań określonych we wskazanym postanowieniu Przepisów porządkowych) nie narusza prawa, pomimo tego, że w odniesieniu do niektórych psów jest niewykonalny, co w konsekwencji ogranicza prawa i wolności właścicieli i posiadaczy takich psów oraz prowadzi w związku z tym do dyskryminacji części właścicieli psów zakazując im podróżowania razem z ich psami.

Naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), tj.:

1. naruszenie art. 106 § 3 p.p.s.a. przez zaniechanie wystąpienia z urzędu do biegłego z zakresu weterynarii lub kynologii o opinię, czy zakładanie kagańca jest możliwe w stosunku do wszystkich psów, np. ze względu na ich budowę lub stan zdrowia, co spowodowało, że Sąd bez posiadania fachowej wiedzy dotyczącej budowy, zachowania, czy zdrowia psów arbitralnie uznał, że § 14 ust. 1 pkt 2 Przepisów porządkowych jest wykonalny oraz nie może prowadzić do znęcania się nad psami.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej przedstawiono argumentację na poparcie postawionych zarzutów.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie jest zasadna i nie zasługuje na uwzględnienie.

Stosownie do treści art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania sądownoadministracyjnego, której przesłanki zostały enumeratywnie wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a., a których istnienia w niniejszej sprawie nie stwierdzono. Skargę kasacyjną, w granicach której operuje Naczelny Sąd Administracyjny, zgodnie z art. 174 p.p.s.a., można oprzeć na podstawie naruszenia prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie oraz na podstawie naruszenia przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym podlega więc zasadzie dyspozycyjności i nie polega na ponownym rozpoznaniu sprawy w jej całości, lecz ogranicza się do rozpatrzenia poszczególnych zarzutów przedstawionych w skardze kasacyjnej w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych. Istotą tego postępowania jest bowiem weryfikacja zgodności z prawem orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego oraz postępowania, które doprowadziło do jego wydania.

Skarga kasacyjna jest sformalizowanym środkiem prawnym. Zgodnie z art. 176 § 1 p.p.s.a. prawidłowe określenie podstaw kasacyjnych oznacza obowiązek wnoszącego skargę kasacyjną powołania konkretnych przepisów prawa, którym, zdaniem autora skargi kasacyjnej, uchybił Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym orzeczeniu, oraz uzasadnienia ich naruszenia. Przytoczenie podstaw kasacyjnych polega na wskazaniu, czy strona skarżąca zarzuca naruszenie prawa materialnego, czy naruszenie przepisów postępowania, czy też oba te naruszenia. Konieczne jest przy tym wskazanie i określenie konkretnych przepisów prawa naruszonych przez sąd, z podaniem aktu w jakim występują, a także ich jednostek redakcyjnych w sposób nie budzący wątpliwości.

Związanie Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawami skargi kasacyjnej wiąże się z koniecznością prawidłowego ich sformułowania w samej skardze przez powołanie konkretnych przepisów prawa, którym uchybił wojewódzki sąd administracyjny (z podaniem numeru artykułu, paragrafu, ustępu, punktu, ewentualnie innych jednostek redakcyjnych), uzasadnienia ich naruszenia, a w przypadku zgłoszenia zarzutu naruszenia prawa procesowego wykazania, że wytknięte naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Kasacja nieodpowiadająca tym warunkom, a więc pozbawiona podstawowych elementów treściowych, uniemożliwia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu ocenę jej zasadności. W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie zarzutów skargi kasacyjnej nie można pomijać konsekwencji wynikających z zasady dyspozycyjności obowiązującej w postępowaniu przed NSA, która wyraża się również w tym, że sąd drugiej instancji nie może domniemywać granic zaskarżenia wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, albowiem te wyznaczają zarzuty skargi kasacyjnej, a nie jest dopuszczalna rozszerzająca wykładnia zakresu zaskarżenia i jego kierunków, uzupełnianie, konkretyzowanie, uściślanie lub interpretowanie niejasno sformułowanych zarzutów kasacyjnych, czy też nadawanie im innego znaczenia niż wynika to z ich treści i towarzyszącej im argumentacji, lub też stawianie jakichkolwiek hipotez w zakresie uzasadnienia podstaw kasacyjnych i domniemywanie tym samym intencji wnoszącego skargę kasacyjną (zob. np. wyroki NSA z: 10 marca 2021 r., II OSK 1492/18; 19 stycznia 2021 r., II OSK 2523/20; 17 grudnia 2020 r., II GSK 832/18; 29 października 2020 r., I GSK 285/18; 16 lipca 2020 r., I GSK 611/20).

Z punktu widzenia przestrzegania zasady dyspozycyjności niezwykle istotne jest uzasadnienie zarzutów skargi kasacyjnej. Przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie określają warunków formalnych, jakim powinno odpowiadać uzasadnienie skargi kasacyjnej. Należy jednak przyjąć, że ma ono za zadanie wykazanie trafności zarzutów postawionych w ramach podniesionej podstawy, co oznacza, że musi zawierać argumenty mające na celu „usprawiedliwienie” przytoczonej podstawy kasacyjnej.

W związku z tym w uzasadnieniu należy odnieść się nie tylko do poglądu przyjętego przez sąd, ale również sprecyzować własne stanowisko wobec zaskarżonego wyroku, czyli wskazać właściwe znaczenie interpretowanego przepisu i właściwą jego subsumpcję (por. wyroki NSA z: 5 sierpnia 2004 r., FSK 299/04, z glosą A. Skoczylasa /w:/ „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, nr 3, poz. 36; 9 marca 2005 r., GSK 1423/04; 10 maja 2005 r., FSK 1657/04; 12 października 2005 r., I FSK 155/05; 23 maja 2006 r., II GSK 18/06; 4 października 2006 r., I OSK 459/06).

Aby uniknąć wszelkich wątpliwości co do treści poszczególnych zarzutów, uzasadnienie skargi kasacyjnej powinno być na tyle precyzyjne, aby pozwalało na sformułowanie zwrotu stosunkowego o zgodności bądź niezgodności zaskarżonego wyroku z prawem.

Przedstawione wyżej uwagi ogólne mają istotne znaczenie dla oceny zarzutów skargi kasacyjnej skarżącej, albowiem częściowo nie spełniają one tych wymogów. Autorka skargi kasacyjnej wymienia co prawda w ramach poszczególnych zarzutów „zbiorczo” i „związkowo” liczne przepisy ustawy zasadniczej, nie zawsze precyzując jednostki redakcyjne i wskazując lakonicznie sposób naruszenia tych poszczególnych przepisów. Mając jednak na uwadze przysługujące skarżącemu prawo do sądu, wyrażone wprost w art. 45 ust. 1 oraz zagwarantowane w art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, a także treść uchwały pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2009 r., I OPS 10/09, tam gdzie zarzut naruszenia konkretnej normy da się zidentyfikować, również przy pomocy uzasadnienia skargi kasacyjnej, Sąd drugiej instancji odnieść się do niego merytorycznie.

Z zarzutów skargi kasacyjnej, które zostały oparte na obydwu podstawach określonych w art. 174 p.p.s.a. wynika, że spór prawny w rozpatrywanej sprawie dotyczy oceny prawidłowości stanowiska Sądu pierwszej instancji, który kontrolując zgodność z prawem uchwały Rady Miasta (...) z (...) kwietnia 2016 r., nr (...), nie znalazł podstaw do stwierdzenia jej nieważności w zaskarżonym zakresie, co uzasadniało oddalenie wniesionej na nią skargi na podstawie art. 151 p.p.s.a. Skarżąca nie zgadza się przede wszystkim, że przyjęta w wyroku wykładnia art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 8) uwzględnia uregulowania konstytucyjne, a także – jak wskazuje – art. 40 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 609) w związku z art. 1 ust. 1, art. 6 ust. 1a w związku z art. 6 ust. 2 pkt 6 oraz art. 5 w związku z art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 2023 r. poz. 1580 ze zm.) w konsekwencji umożliwia zastosowanie tak wykładanego prawa przewozowego w sposób wyrażony w zaskarżonych przez nią przepisach porządkowych, tj. § 14 ust. 1 pkt 2 w zakresie zwrotu „mają założony kaganiec” oraz

§ 12 ust. 6 pkt 2 załącznika do ww. uchwały. W ocenie skarżącej Sąd pierwszej instancji naruszył prawo materialne uznając, że przepisy ustawy – Prawo przewozowe zezwalają Radzie Miasta (...) na uchwalenie przepisów porządkowych nakładających bezwzględny zakaz przewożenia w pojazdach lokalnego transportu zbiorowego psów bez założonego kagańca w środkach transportu publicznego, podczas gdy takie przepisy nie spełniają kryterium niezbędności dla ochrony zdrowia i życia ludzkiego, przy jednoczesnym braku poszanowania praw zwierząt.

Z uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika najogólniej, iż w ocenie skarżącej zaskarżone przepisy porządkowe zostały podjęte z przekroczeniem granicy upoważnień zawartych w ustawie (art. 94 Konstytucji RP i art. 40 u.s.g.), nadto stanowią nadmierne i nieproporcjonalne ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności, a w konsekwencji prowadzą do naruszenia zasad humanitarnego traktowania zwierząt i uwzględniania ich praw – również w zakresie przewozu środkami transportu zbiorowego.

W ocenie skarżącej przy uwzględnieniu podstawowego dobra chronionego, jakim jest ochrona zdrowia i życia ludzi, nie można ignorować ustawowo chronionych praw zwierząt, w tym przypadku – psów. Skarżąca powołuje się przy tym na potencjalne cierpienie niektórych kategorii zwierząt spowodowane koniecznością założenia im kagańca, również w sytuacjach całkowicie – jej zdaniem – niepotrzebnych. W konsekwencji wysuwa wniosek, że potencjalne zastosowanie się do przepisów porządkowych może doprowadzić do znęcania się nad zwierzęciem (okrutnego traktowania). Brak kagańca jest równoznaczny z koniecznością opuszczenia pojazdu, a zatem regulacja ta pozbawia właściciela możliwości podróży wraz ze swoim psem i jest ona nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), narusza konstytucyjne prawo własności (art. 21 ust. 1 w związku z art. 64 Konstytucji RP), a także konstytucyjne prawo do przemieszczania się (art. 52 ust. 1 Konstytucji RP) i prowadzi do dyskryminacji tych właścicieli psów, które nie mogą nosić kagańców (czym jej zdaniem narusza art. 32 ust. 2 Konstytucji RP).

Odnosząc się do tak postawionego problemu należy wskazać, że jako komplementarne względem siebie i w istocie dotyczące tego samego problemu, zarzuty naruszenia prawa materialnego w zakresie dokonania przez Sąd pierwszej instancji błędnej wykładni zakwestionowanych przepisów zostaną omówione łącznie.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że odrębny rodzaj aktów prawa miejscowego stanowią przepisy porządkowe, wydawane na podstawie generalnych upoważnień zawartych w ustawach ustrojowych (np. art. 40 ust. 3 u.s.g.) oraz w innych ustawach szczególnych, w tym wypadku w ustawie – Prawo przewozowe. Zgodnie z ww. przepisem ustawy ustrojowej, w zakresie

nieuregulowanym w odrębnych ustawach lub innych przepisach powszechnie obowiązujących, rada gminy może wydawać przepisy porządkowe, jeżeli jest to niezbędne dla ochrony życia lub zdrowia obywateli oraz dla zapewnienia porządku, spokoju i bezpieczeństwa publicznego.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że Sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że organ nie przekroczył upoważnienia z art. 15 ust. 5 ustawy – Prawo przewozowe wydając zakwestionowane uregulowania. Przepis ten zawiera delegację dla Rady Miasta do wydania przepisów porządkowych, które stanowią prawnoadministracyjną regulację o charakterze lokalnym, powszechną dla korzystających z miejskiego transportu publicznego, a zatem z samej ich istoty podróżni są zobowiązani do ich przestrzegania. Przepisy te nie odnoszą się do wzajemnych relacji pasażera i przewoźnika w obszarze obsługi podróży, warunków odprawy oraz przewozu osób i bagażu, lecz są skierowane do wszystkich potencjalnych użytkowników pojazdów transportu zbiorowego w (...), a zatem wykazują kluczową relewantną cechę przepisów porządkowych.

Jasne jest, że przepisy porządkowe nie mogą naruszać przepisów aktów prawnych wyższego rzędu, a w razie kolizji z nimi, nie mają mocy wiążącej (*lex superior derogat legi inferiori*). Zawierają one nakazy oraz zakazy mające na celu ochronę życia, zdrowia, mienia osób korzystających z publicznego transportu zbiorowego oraz zapewnienie porządku, spokoju i bezpieczeństwa publicznego w publicznym transporcie zbiorowym (por. wyroki WSA we Wrocławiu z 5 lipca 2012 r., III SA/Wr 163/12, oraz WSA w Gliwicach z 29 września 2005 r., IV SA/Gl 617/05). Podzielić należy konstatację Sądu pierwszej instancji, iż uchwalone przepisy porządkowe – w zakwestionowanym zakresie – służą niewątpliwie realizacji ww. celów. Służą ochronie wartości wskazanych w art. 40 ust. 3 u.s.g., tj. ochronie życia, zdrowia i mienia oraz zachowaniu porządku i spokoju publicznego.

Nie sposób więc uznać, aby przy ich uchwalaniu Rada Miasta przekroczyła zakres przyznanej jej ustawowej kompetencji, wynikający z art. 15 ust. 5 Prawa przewozowego lub zasady wynikające z art. 40 u.s.g.

Skarżąca błędnie wywodzi, że skoro w normach o randze ustawowej, tj. w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.; dalej: ustawa o rehabilitacji), odmiennie ukształtowano sytuację właścicieli „psów asystujących” poprzez zwolnienie ich (w art. 20 ust. 6) z obowiązku zakładania takiego psu smyczy i kagańca, to możliwe jest również na tej podstawie uznanie innych kategorii psów ze względu na ich cechy fizyczne (jak wskazuje – małe psy lub szczeniaki) za niestwarzające nawet potencjalnego zagrożenia, a tym samym analogiczne zwolnienie ich z tego obowiązku

w środkach komunikacji. Pojęcie psa asystującego zostało wyjaśnione w art. 2 pkt 11 ustawy o rehabilitacji i wynika z niego, że jest to odpowiednio wyszkolony i specjalnie oznaczony pies, w szczególności pies przewodnik osoby niewidomej lub niedowidzącej oraz pies asystent osoby niepełnosprawnej ruchowo, który ułatwia osobie niepełnosprawnej aktywne uczestnictwo w życiu społecznym. Są to psy poddane szkoleniu szczególnego rodzaju, specjalnie przy tym oznaczone. Oznacza to, że ich predyspozycje i cechy charakteru zostały potwierdzone odpowiednim certyfikatem, a zatem ich rozpoznanie nie zależy wyłącznie od stopnia wiedzy i umiejętności ich właściciela. Nie powinno ulegać wątpliwości, że właściwie oznaczony pies asystujący jest w inny sposób odbierany w społeczeństwie, może budzić inne odczucia u przeciętnego pasażera, niż – nawet mniejszy – pies, który takiego oznaczenia nie posiada. Tymczasem nawet mały szczeniak, któremu nie zapewniono odpowiedniego szkolenia, może wyrządzić szkodę czy naruszać komfort podróży innych pasażerów. Trafnie w tym zakresie zauważa Sąd pierwszej instancji, że notoryjną wiedzą jest przy tym, że psy przewożone transportem zbiorowym, przebywając tym samym w ograniczonej i obcej przestrzeni, przy zwiększonym hałasie i w towarzystwie wielu nieznanych osób, przeżywają znacznie wyższy stres niż na otwartej przestrzeni podczas spaceru. Tym samym zwiększa się poziom ryzyka wystąpienia z ich strony zachowań nieprzewidywalnych, a nawet agresywnych, mogących narazić co najmniej zdrowie lub mienie pasażerów na uszczerbek, a także zwiększyć ich poczucie zagrożenia i dyskomfortu. Przy pojawieniu się niepożądanych lub agresywnych zachowań u psa w trakcie podróży tramwajem, autobusem, czy też metrem, nie ma bowiem możliwości oddalenia się przez właściciela podróżującego ze swym psem od skupiska innych osób, tak aby natychmiastowo zażegnać potencjalne niebezpieczeństwo poniesienia przez nie szkody.

Co więcej, pozostawienie nawet małego psa luzem, tak jakby chciała tego skarżąca kasacyjnie – np. na kolanach – stoi w sprzeczności z treścią art. 10a ust. 3 ustawy o ochronie zwierząt, który wprost zabrania puszczenia psów bez możliwości ich kontroli i bez oznakowania umożliwiającego identyfikację właściciela lub opiekuna. Uchwalone przepisy porządkowe, respektując powyższą regulację, mają przy tym jeden zasadniczy cel – ochronę wskazanych powyżej dóbr i wartości, i w tym zakresie nie sposób przychylić się do poglądu skarżącej, która chciałaby pozostawić tego rodzaju ochronę subiektywnej ocenie właściciela zwierzęcia. NSA podziela też stanowisko zajęte przez Sąd pierwszej instancji, że dla części pasażerów kontakt z obcym psem, który nie ma założonego kagańca zabezpieczającego przed ugryzieniem, może stanowić źródło znacznego lęku i stresu. Temu też zagrożeniu przeciwdziałać mają wprowadzone skarżoną uchwałą przepisy porządkowe.

Należy też wskazać, że nieuprawnione jest postawienie przez skarżącą znaku równości pomiędzy znęcaniem się – w myśl art. 6 ust. 1a ustawy o ochronie zwierząt – i obowiązkiem przewożenia psa z założonym kagańcem. Przepis art. 6 ust. 2 ustawy o ochronie zwierząt wskazuje, że przez znęcanie się nad zwierzętami należy rozumieć zadawanie albo świadome dopuszczanie do zadawania bólu lub cierpień, przez określone zachowania przykładowo wymienione w przepisie. Sposób skonstruowania tej definicji wskazuje, że katalog zawarty w art. 6 ust. 2 pkt 1–19 ustawy jest otwarty, a wymienione w tym katalogu zachowania są znęcaniem się nad zwierzętami (zob.: M. Kulik, M. Rudy /w:/ *Ustawa o ochronie zwierząt. Komentarz*, pod red. E. Kruka, 2024 – uwagi do art. 6 i przywołana tam literatura). Niezależnie od szerokiego katalogu przykładowych zachowań wskazanych w art. 6 ust. 2 tej ustawy, także zachowania, które nie mieszczą się w ramach żadnego z opisów zawartych w owym przepisie, a jednocześnie stanowią świadome zadawanie albo świadome dopuszczanie do zadawania bólu lub cierpień, stanowią znęcanie się nad zwierzętami (zob.: wyrok SN z 7 lipca 2020 r., II KK 222/19, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa” 2020, nr 9–10, s. 40).

Nie ulega wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego, że każde zwierzę należy traktować humanitarnie i z szacunkiem. W dzisiejszym świecie respektującym prawa zwierząt, ale i zapewniającym dostęp do szerokiego asortymentu środków ochrony dla psów, uwzględniających ich anatomię i wielkość, nie sposób jednak wyklądać, jak chciałaby tego skarżąca, obu zakazanych norm przepisów porządkowych w ten sposób, że obowiązek założenia kagańca psu prowadzi do znęcania się. Gdyby tak było, kaganiec jako środek ochrony byłby zakazany na podstawie przepisów ustawy o ochronie zwierząt. Tymczasem próżno poszukiwać tam tego rodzaju regulacji. Z perspektywy prawidłowego przewożenia zwierząt w środkach zbiorowego transportu publicznego, takie brzmienie przepisu porządkowego znajduje w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego swoje uzasadnienie w zakresie celu zapewnienia bezpieczeństwa pozostałym pasażerom.

Nie zmienia tego stanowiska argumentacja skarżącej powołująca się na tzw. „miękkie” oraz uzależnione wyłącznie od stanu wiedzy posiadacza zwierzęcia możliwości zezwolenia na odstępstwo od zakazu, o którym stanowi § 14 ust. 1 pkt 2 Przepisów porządkowych. Słusznie w tym zakresie Sąd pierwszej instancji podkreślił, że niewykonalnym jest takie ukształtowanie przepisów porządkowych, aby uwzględniały one specyficzne cechy biologiczne, wiek, stan zdrowia, czy fizjologię psa, a także stopień wyposażenia w odpowiednie cechy charakteru posiadacza psa, np. odpowiedzialność. Innymi słowy, intencje właścicieli czy posiadaczy psów nie mogą przesądzać o kształcie przepisów.

Odnosząc się zaś do podniesionej w skardze kasacyjnej kwestii zgodności zaskarżonych regulacji z Konstytucją RP należy zauważyć, że autorka skargi kasacyjnej nie sprecyzowała w większości, wymieniając liczne przepisy Konstytucji jako naruszone, z którym z aspektów regulowanego tam prawa czy wolności łączy to naruszenie. Nie wskazano w szczególności, który ustęp art. 64 Konstytucji RP (składającego się z trzech ustępów) narusza kwestionowana uchwała. W związku z tym, tak sformułowany zarzut nie poddaje się kontroli kasacyjnej. Na marginesie można tylko zauważyć, że nie jest uzasadnione stwierdzenie, iż zasada ochrony własności wynikająca z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP doznała nieproporcjonalnych ograniczeń w przypadku konieczności zapewnienia jednolitych standardów przewozu zwierząt środkami komunikacji publicznej, tym bardziej, że przepisy ustanawiające tego rodzaju środki chronią jednocześnie inne wartości konstytucyjne, takie jak ochrona zdrowia i życia innych pasażerów. Przy realizacji tak ustanowionych przepisów porządkowych, służących zapewnieniu bezpieczeństwa w korzystaniu z transportu oraz ochronie życia i zdrowia ludzkiego, nie dochodzi do naruszenia proporcji między interesem publicznym a ingerencją w sferę praw i wolności pasażerów i ich zwierząt, tym samym brak też podstaw do uznania naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności.

Autorka skargi kasacyjnej nie wyjaśnia w niej również, jak miałyby dojść do naruszenia wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego. Co tyczy się natomiast argumentacji dotyczącej bezpodstawnego ograniczenia konstytucyjnej swobody przemieszczania się (art. 52 ust. 1 Konstytucji RP), należy wskazać, że w myśl art. 52 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, możliwe jest wprowadzenie ograniczeń w zakresie podstawowych wolności jednostki, w tym wolności poruszania się. Ograniczenia te muszą być proporcjonalne, a także chronić wymienione w art. 31 ust. 3 wartości oraz wynikać z normy o charakterze ustawowym, czemu w tym zakresie odpowiada regulacja zawarta w art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 5 Prawa przewozowego, nakładająca na podróżnego obowiązek przestrzegania przepisów porządkowych obowiązujących w transporcie, ustanowionych na terenie miasta (...) przez Radę Miasta (...). Jak wskazano powyżej, uchwalone przepisy porządkowe chronią jednocześnie inne wartości konstytucyjne, w sposób proporcjonalny, nie naruszając istoty tej wolności, a nadto stanowią o środkach podjętych w celu wykonania regulacji zawartej w art. 15 ust. 2 i 3 Prawa przewozowego.

Zauważyć też należy wynikający z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP nakaz równego traktowania przez władze publiczne wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Dopuszczalne jest natomiast odmienne traktowanie adresatów tych

norm, które takiej cechy nie mają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym wypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie – III AUa 555/20). Zasada ta znajduje zastosowanie w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Przestrzeganie zasady równości w zakresie stanowienia prawa oznacza obowiązek ustawodawcy takiego konstruowania norm prawnych generalnych i abstrakcyjnych, które w taki sam sposób kształtują sytuację podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji prawnej. Natomiast jej stosowanie polega na równym traktowaniu przez władze publiczne, w indywidualnych przypadkach, podmiotów uznanych przez ustawodawcę za posiadające tę samą cechę relewantną.

W tym miejscu należy przypomnieć, że posiadanie zwierzęcia jest prawem, które wiąże się z określonymi obowiązkami właściciela. Jednym z nich jest konieczność sprawowania kontroli przez właściciela nad należącym do niego zwierzęciem. Środki tej kontroli powinny być dostosowane do zwierzęcia, zgodne z prawem oraz nie wyrządzające mu krzywdy. Wprowadzając w § 14 ust. 1 pkt 1 i 2 Przepisów porządkowych różnorodne zasady dotyczące przewozu zwierząt, Rada Miasta (...), w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, sprostaa konstytucyjnym standardom wyznaczającym zasadę równego traktowania, dotyczą one bowiem wszystkich właścicieli psów podróżujących zbiorowymi środkami transportu publicznego. Obowiązki te nie prowadzą do naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności, poprzez wprowadzenie nadmiernie surowych i niewspółmiernych do spodziewanego zagrożenia przepisów porządkowych w zakresie przewozu zwierząt, gdyż są w pełni ekwiwalentne i uwzględniają z jednej strony krótkotrwały czas podróży zabezpieczonego zwierzęcia, a z drugiej bezpieczeństwo i zdrowie innych podróżnych.

Ponadto należy zwrócić uwagę na przewidziane przez Radę Miasta (...) odstępowanie od spełniania ww. obowiązków w czasie podróży środkami komunikacji miejskiej, otóż w § 14 ust. 1 pkt 1 Przepisów porządkowych wskazano, że w odniesieniu do małych zwierząt domowych dopuszcza się możliwość przewiezienia ich w odpowiednim dla zwierzęcia koszu, skrzynce, klatce itd., pozostawiając katalog otwarty. Przepisów tych, właśnie ze względu na niemożliwość do skodyfikowania kazuistykę przypadków, nie sposób wyklądać wyłącznie w literalny sposób. Ich funkcjonalna i zgodna z konstytucyjną zasadą proporcjonalności wykładnia prowadzi do wniosku, że mamy tutaj do czynienia z gradacją środków ochrony. Jeżeli właściciel jest w stanie umieścić psa wielkością odpowiadającego małemu zwierzęciu (jakim jest np. kot) w zamkniętym transporterze, czy małej kennelowej klatce, to taki środek ochrony

należy uznać za odpowiedni z punktu widzenia przepisów porządkowych i nie może to stanowić podstawy do odmowy transportu tak zabezpieczonego zwierzęcia. Tym samym za prawnie dopuszczalną w świetle § 14 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 oraz § 12 ust. 6 pkt 2 załącznika do uchwały Rady Miasta (...) z (...) kwietnia 2016 r., nr (...), należy uznać podróż z małym psem, który nie jest uciążliwy dla pasażerów, bez założonego kagańca, w zamkniętym transporterze, czy kennelowej klatce zapewniającej bezpieczeństwo pasażerów i zwierzęcia. Taki sposób przewożenia psa w transporcie publicznym nie może zatem stanowić podstawy do nakazania pasażerowi opuszczenia pojazdu.

Tym samym w ocenie NSA postawione zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia przepisów prawa materialnego, jak i przepisów Konstytucji RP oraz wynikających z niej zasad, nie mogły odnieść oczekiwanego przez skarżącą kasacyjnie skutku, co czyni wniesioną skargę kasacyjną w tym zakresie pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

Odnosząc się zaś do podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 106 § 3 p.p.s.a. należy wskazać, że łączy się on ze zgłoszonym w niej również wnioskiem o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego w sprawie weterynarii lub kynologii. Zarzut ten dotyczący nieprzeprowadzenia przez WSA w Warszawie uzupełniającego postępowania dowodowego z uwagi na, w ocenie skarżącej, brak fachowej wiedzy w zakresie budowy i zachowania, czy zdrowia psów, uzasadnia jej zdaniem uchylenie zaskarżonego wyroku, gdyż Sąd pierwszej instancji przy jego wydawaniu opierał się na swoim arbitralnym uznaniu, bez wsparcia się opinią biegłego, co mogło mieć wpływ na wynik postępowania.

W tym zakresie należy wskazać, że zgodnie z art. 106 § 3 p.p.s.a. sąd może z urzędu lub na wniosek strony przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie. Tym samym prowadzenie jakichkolwiek innych dowodów poza dowodami z dokumentów, np. dowodu z zeznań świadka, przesłuchania stron, czy właśnie opinii biegłego, jest niedopuszczalne. Ponadto sąd administracyjny orzeka na podstawie materiału faktycznego dowodowego sprawy zgromadzonego w postępowaniu przed organami administracji, a zakres postępowania dowodowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym jest dostosowany do funkcji tego postępowania, której celem jest ocena zgodności z prawem procesu zastosowania norm prawa do określonego stanu faktycznego. Tak więc postępowanie dowodowe i dokonywanie w jego trakcie ustaleń faktycznych przez sąd administracyjny jest dopuszczalne jedynie w powyższym zakresie. Oznacza to, że sąd administracyjny nie może prowadzić postępowania dowodowego i dokonywać ustaleń celem merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy.

Z tego też względu, powyższy zarzut naruszenia przepisów postępowania należało uznać za bezzasadny. Również wobec powyższego, wniosek w tym zakresie, skierowany do Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie został uwzględniony.

Mając powyższe na uwadze, ponieważ żaden z zarzutów skargi kasacyjnej nie okazał się skuteczny, Naczelny Sąd Administracyjny działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

50

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 20 listopada 2025 r.
(II GZ 702/25)**

Przewodniczący: sędzia NSA Wojciech Kręcisz

Przepis art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) nie jest objęty zakresem odesłania, o którym stanowi art. 11 ust. 6 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2025 r. poz. 643 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a ł i ł** na podstawie art. 184 w związku z art. 197 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) zażalenie I.M. i D.M. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2025 r. w zakresie oddalenia wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika postępowania w sprawie ze skargi I.K. na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego z dnia (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji.

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

Postanowieniem z 25 kwietnia 2025 r., VI SA/Wa 4187/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji)

oddalił wniosek I.M. i D.M. (dalej: skarżący, wnioskodawcy) o dopuszczenie do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika postępowania w sprawie ze skargi I.K. na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego (dalej: BFG) z dnia (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji.

W uzasadnieniu postanowienia Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że w ramach postępowania sądowego ze skargi Rady Nadzorczej G. S.A. z siedzibą w W. (dalej: bank) lub skargi innego podmiotu na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego z dnia (...) września 2022 r. nie powinien mieć – wobec treści przepisu art. 11 ust. 6 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2022 r. poz. 793 ze zm.; dalej: ustawa o BFG) – zastosowania przepis art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.). Sąd podniósł, że odpowiednie stosowanie przepisów p.p.s.a. należy w tym przypadku rozważać przy uwzględnieniu całościowej regulacji, jaką w sprawach decyzji o wszczęciu przymusowej restrukturyzacji przyjął polski ustawodawca. Sąd wyjaśnił, że skoro w ustawie o BFG, dla zapewnienia szybkości załatwienia sprawy, wprowadzono rozwiązania prawne wyłączające zastosowanie niektórych instytucji procesowych tamujących bieg postępowania, w tym wykluczono udział w tym postępowaniu innych podmiotów, to zastosowanie art. 33 § 2 p.p.s.a. przez sąd administracyjny, który również powinien sprostać narzuconemu wymogowi sprawności rozpoznania skargi, godzi we wspomniane powyżej cele regulacji. Zdaniem Sądu pierwszej instancji dopuszczenie do udziału w sprawie przed sądem administracyjnym podmiotu, który o to wnioskuje, z istoty rzeczy wydłuża czas rozpoznania sprawy, gdyż podmiotowi temu zostają automatycznie przypisane wszystkie uprawnienia procesowe do czynnego udziału w sprawie sądowoadministracyjnej (np. prawo do składania pism procesowych, czy środków zaskarżenia).

Sąd uznał również, że powyższa wykładnia przepisów znajduje swoje uzasadnienie także w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 12 grudnia 2024 r., C-118/23, który przesądził możliwość odstąpienia przez Sąd od stosowania przepisu krajowego prawa procesowego, jeżeli jego stosowanie jest sprzeczne z prawem do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, zapisanym w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C nr 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., str. 389; dalej: KPP) – motyw 78 i 84 wyroku TSUE.

Zażalenie na powyższe postanowienie złożyli I.M. i D.M., zaskarżając je w całości, wnosząc o jego uchylenie i dopuszczenie ich do udziału w postępowaniu w charakterze strony postępowania oraz o zasądzenie kosztów postępowania zażaleniowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono naruszenie przepisów:

a) art. 33 § 2 p.p.s.a. w związku z art. 11 ust. 6 ustawy o BFG w stopniu mającym istotny wpływ na treść postanowienia poprzez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że w niniejszej sprawie brak jest przesłanek dla ich kumulatywnego zastosowania, w sytuacji gdy ograniczenie to nie wynika z treści przepisu oraz nie prowadzi do przewlekłości postępowania, zaś rozstrzygnięcie sprawy wpłynie w istotnym zakresie na sytuację prawną skarżących;

b) art. 33 § 2 p.p.s.a. w stopniu mającym istotny wpływ na treść postanowienia poprzez jego niezastosowanie, pomimo że zostały spełnione przesłanki dopuszczenia do udziału w sprawie w charakterze uczestników, którzy posiadają bezpośredni interes prawny w rozstrzygnięciu postępowania;

c) art. 134 § 1 p.p.s.a. w stopniu mającym istotny wpływ na treść postanowienia poprzez nieprzeprowadzenie pełnej i wszechstronnej analizy sytuacji prawnej i faktycznej skarżących, a w konsekwencji brak odniesienia się do dokumentów wykazujących, że rozstrzygnięcie postępowania wpłynie na prawa i obowiązki skarżących;

d) art. 11 ust. 6 ustawy o BFG poprzez jego nieprawidłową wykładnię polegającą na przyjęciu, że przepisy ustawy o BFG pozwalają na odstąpienie przez sąd administracyjny od stosowania art. 33 § 2 p.p.s.a.;

e) art. 47 KPP poprzez jego nieprawidłową wykładnię polegającą na niedopuszczeniu skarżących do udziału w postępowaniu w charakterze uczestników z uwagi na konieczność zachowania szybkości postępowania, w sytuacji gdy sąd oddalając wniosek pozbawił skarżących prawa do „skutecznego środka prawnego przed sądem”.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zażalenie nie jest zasadne i nie zasługuje na uwzględnienie.

Zaskarżone postanowienie odpowiada bowiem prawu. Zwłaszcza, gdy w tej mierze odwołać się do znaczenia konsekwencji wynikających z odpowiednio stosowanego na podstawie art. 197 § 2 p.p.s.a. przepisu art. 184 *in fine* p.p.s.a., z którego wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny oddala skargę kasacyjną – odpowiednio: zażalenie – również wtedy, gdy zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. W rozumieniu art. 184 *in fine* p.p.s.a. zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu, gdy rozstrzygnięcie sądu administracyjnego pierwszej instancji pozostaje w zgodności z treścią uzasadnienia i wnioskami wynikającymi z tego uzasadnienia, natomiast ewentualne błędy w nim zawarte dotyczą wykładni prawa, czy też nawet podstawy prawnej, a nie ulega wątpliwości, że po ich usunięciu – co odnieść trzeba również do deficytów argumentacji prawnej, która może przecież podlegać korekcie – sentencja nie uległaby zmianie (por. w tej

mierze np. wyroki NSA z: 14 października 2020 r., II GSK 428/18; 9 grudnia 2016 r., II OSK 682/15; 11 marca 2015 r., II GSK 1334/13; 19 czerwca 2012 r., II OSK 852/12; 13 października 2009 r., I FSK 657/08).

Mimo błędnego uzasadnienia – o czym mowa dalej – zaskarżone postanowienie odpowiada prawu, co nie pozostaje bez wpływu na wniosek, że podważające jego prawidłowość zażalenie nie może jednak odnieść skutku oczekiwanego przez skarżących.

Jakkolwiek rozpoznając wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestników postępowania w sprawie ze skargi na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji, którą wszczęto przymusową restrukturyzację wobec G. S.A. z siedzibą w W., umorzono według stanu na koniec dnia wszczęcia przymusowej restrukturyzacji enumeratywnie wskazane instrumenty kapitałowe, wyemitowane przez bank wraz z należnymi odsetkami (akcje i obligacje), zastosowano wobec banku instrument przymusowej restrukturyzacji w formie instytucji pomostowej, do której z dniem 3 października 2022 r. przeniesiono wymienione w decyzji składniki majątkowe, z wyjątkiem m.in. praw majątkowych wynikających z czynności faktycznych, prawnych lub czynów niedozwolonych dotyczących umów kredytów i pożyczek denominowanych we franku szwajcarskim (CHF) lub indeksowanych kursem franka szwajcarskiego oraz roszczeń wynikających z tych praw majątkowych, w tym objętych postępowaniami cywilnymi, administracyjnymi, niezależnie od daty ich podniesienia oraz z czynności faktycznych, prawnych lub czynów niedozwolonych dotyczących kredytów hipotecznych denominowanych w walucie obcej lub indeksowanych kursem waluty obcej oraz roszczeń wynikających z tych praw majątkowych, w tym objętych postępowaniami cywilnymi, administracyjnymi, niezależnie od daty ich podniesienia – Sąd pierwszej instancji trafnie wniosek ten oddalił, to jednak należy stwierdzić, że o braku zasadności, przede wszystkim zaś o braku skuteczności tego wniosku należało wnioskować na podstawie innych argumentów niż eksponowane przez ten Sąd w uzasadnieniu tej decyzji stosowania prawa.

Wbrew stanowisku prezentowanemu w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia (s. 3–5), to bowiem – jak należałoby przyjąć – nie argument z szybkości postępowania, ani też argument z prawa do rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie sprzeciwiał się odpowiedniemu stosowaniu art. 33 § 2 p.p.s.a., a co za tym idzie dopuszczeniu wnioskodawców do udziału w postępowaniu sądownoadministracyjnym w charakterze uczestników postępowania na prawach strony w sprawie ze skargi na decyzję Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji – zwłaszcza, że istota stanowiska Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-118/23

zawartego w punkcie 1 sentencji wyroku z 12 grudnia 2024 r., na które powołał się Sąd pierwszej instancji, odnosiła się jednak do zdecydowanie innego zagadnienia – lecz argument ze znaczenia wszystkich konsekwencji wynikających z konstrukcji oraz treści przepisu art. 11 ust. 5 i ust. 6 ustawy o BFG.

Odnosząc się w tym też kontekście – i zarazem w opozycji do stanowiska Sądu pierwszej instancji oraz argumentacji prezentowanej w uzasadnieniu zażalenia (s. 4–6) – do istoty spornej w sprawie kwestii, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że ocena zakresu oraz konsekwencji odesłania, o którym jest mowa w art. 11 ust. 5 i ust. 6 ustawy o BFG, nie może abstrahować nie dość, że od szczególnego przedmiotu, to zwłaszcza od celów tej ustawy, o których – podobnie jak i o intencjach samego ustawodawcy w tym zakresie – w pełni zasadnie należy wnioskować na podstawie uzasadnienia do jej projektu (por. druk nr 215 Sejmu VIII Kadencji, w szczególności s. 1, s. 84–89). Uwzględniając doniosły, a co za tym idzie złożony charakter materii regulowanej wymienioną ustawą należy przyjąć, że determinowała ona treść szczególnego rodzaju rozwiązań prawnych przyjętych na jej gruncie zarówno w odniesieniu do decyzji, o których jest mowa w art. 11 ust. 4 ustawy o BFG, w tym decyzji w sprawie wszczęcia przymusowej restrukturyzacji, jak i – co trzeba podkreślić – w odniesieniu do postępowania w sprawie skarg na te decyzje, co w zakresie odnoszącym się do kwestii stanowiącej źródło sporu prawnego w rozpatrywanej sprawie znalazło swoje odzwierciedlenie w treści przepisów art. 100–107 przywołanej ustawy.

Uwzględniając powyższe, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że przywołana regulacja prawna ma charakter szczególny w relacji do unormowań zawartych w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zob. postanowienie NSA z 11 sierpnia 2020 r., II GZ 221/20).

Stąd też właśnie taka, a nie inna – bo determinowana funkcją, przedmiotem oraz celami regulacji – konstrukcja oraz treść zawartych w ustawie o BFG przepisów odsyłających do odpowiedniego stosowania zarówno przepisów ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jak również – co nie mniej istotne z punktu widzenia spornej kwestii – przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572; dalej: k.p.a.).

Wymaga więc przypomnienia, że z art. 11 ust. 5 ustawy o BFG wynika, że w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie lub w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/23 z dnia 16 grudnia 2020 r. w sprawie ram na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do kontrahentów centralnych oraz zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1095/2010, (UE) nr 648/2012, (UE) nr 600/2014, (UE) nr 806/2014 i (UE) 2015/2365 oraz dyrektywy 2002/47/WE,

2004/25/WE, 2007/36/WE, 2014/59/UE i (UE) 2017/1132 (Dz. Urz. UE L nr 22 z dnia 22 stycznia 2021 r., s. 1; dalej: rozporządzenie nr 2021/23) do decyzji, o których mowa w ust. 4 pkt 1–15 oraz 17–30, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, z wyłączeniem art. 9, art. 10, art. 13, art. 31, art. 35 § 2–5, art. 36–38, art. 391, art. 48, art. 49, art. 61 § 4, art. 66a, art. 73, art. 78, art. 79, art. 81, art. 89–96, art. 105 § 2, art. 106, art. 109 i art. 127–140 tej ustawy.

Z odsyłającego przepisu art. 11 ust. 6 wymienionej ustawy wynika natomiast, że do postępowania w sprawie skarg na decyzje, o których mowa w ust. 4, w zakresie nieuregulowanym w ustawie lub rozporządzeniu nr 2021/23, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, z wyłączeniem art. 61 § 2 i § 3 tej ustawy.

Uwzględniając konwencję językową, którą na gruncie przywołanych przepisów prawa operuje ustawodawca, za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że zarówno przepisy k.p.a., jak i przepisy p.p.s.a., tylko i wyłącznie w zakresie inaczey lub w ogóle nieuregulowanym ustawą o BFG (lub rozporządzeniem nr 2021/23) mają odpowiednie zastosowanie.

Mianowicie, w pierwszym przypadku – co trzeba podkreślić – do decyzji, o których jest mowa w ust. 4 pkt 1–15 oraz 17–30 art. 11 tej ustawy, a więc, co nie mniej istotne, nie w „postępowaniu”, które najogólniej rzecz ujmując miałyoby poprzedzać ich wydanie, co jest aż nadto oczywiste w świetle logiki oraz treści art. 100–102 tej ustawy, zaś w drugim przypadku – do postępowania w sprawie skarg na decyzje, o których jest mowa w ust. 4 art. 11 tej ustawy.

Treściowy zakres tak ukształtowanych odesłań do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. oraz przepisów p.p.s.a. w sprawach poddanych regulacji ustawy o BFG nie jest więc szeroki.

Wobec przywołanego powyżej zakresu odesłania do odpowiedniego stosowania do decyzji w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji przepisów k.p.a. – który wyłącza, co nie jest bez znaczenia, stosowanie art. 31 k.p.a. dotyczącego udziału organizacji społecznej oraz art. 61 § 4 k.p.a. dotyczącego zawiadomienia o wszczęciu postępowania wszystkich osób będących stronami w sprawie – wymaga przypomnienia, że z art. 33 § 2 p.p.s.a. wynika, że udział w charakterze uczestnika może zgłosić również osoba, która nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym, jeżeli wynik tego postępowania dotyczy jej interesu prawnego, a także organizacja społeczna, o której mowa w art. 25 § 4, w sprawach innych osób, jeżeli sprawa dotyczy zakresu jej statutowej działalności.

Uwzględniając, że na gruncie art. 33 § 2 p.p.s.a. ustawodawca odwołuje się – co jest jedną z przesłanek jego stosowania, o czym mowa

dalej – do postępowania administracyjnego, w którym dana osoba nie brała udziału, wobec określonego w art. 11 ust. 5 ustawy o BFG zakresu odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. oraz jednoczesnego stanowczego wyłączenia stosowania art. 61 § 4 k.p.a., trzeba stwierdzić, że już logika oraz treść rozwiązań prawnych przyjętych w przepisach art. 100–102 oraz art. 103 ust. 1 i ust. 2 tejże ustawy – które regulują postępowanie poprzedzające wydanie przez BFG decyzji w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji oraz określają jego stronę – sprzeciwia się wnioskowi o aktualizacji wymienionej przesłanki (odpowiedniego) stosowania instytucji uczestnictwa na prawach strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym inicjowanym skargą na wskazaną decyzję restrukturyzacyjną, a co za tym idzie – wnioskowi o odpowiednim stosowaniu w tym postępowaniu wymienionego przepisu p.p.s.a. (zob. dla porównania postanowienia NSA z: 28 kwietnia 2011 r., II OZ 362/11; 26 sierpnia 2011 r., II OZ 695/11; 28 marca 2012 r., II OZ 216/12; 19 maja 2016 r., II GZ 478/16; wyrok NSA z 9 czerwca 2017 r., II OSK 2597/15; zob. dla porównania również: J. Drachal, J. Jagielski, M. Cherka /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, pod R. Hausera, M. Wierzbowskiego, R. Stankiewicz, 2025, art. 33, Nb 10; M. Romańska /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, pod red. T. Wosia, Warszawa 2016, art. 33).

Zwłaszcza, gdy w korespondencji do powyższego podkreślić należy – albowiem nie jest to bez znaczenia – że koniecznym warunkiem stosowania instytucji, o której jest mowa w art. 33 § 2 p.p.s.a., jest również to, aby wynik postępowania sądowego dotyczył interesu prawnego osoby występującej z wnioskiem o dopuszczenie jej do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika na prawach strony, co siłą rzeczy wymaga również – co jest nie mniej oczywiste – wykazania przez wnioskodawcę istnienia tego interesu prawnego oraz jego źródła. Jeżeli w tym też kontekście – i abstrahując już nawet od tego, że nie czyni zadość obowiązкови wykazania istnienia interesu prawnego oraz źródła tego interesu prawnego enigmatyczna argumentacja prezentowana w uzasadnieniu zażalenia, która ogranicza się do eksponowania okoliczności, że udział skarżących w charakterze uczestnika na prawach strony w postępowaniu sądowym oraz orzeczenie sądu stwierdzające wydanie decyzji z naruszeniem prawa „(...) otwiera drogę wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym za poniesioną szkodę związaną z zawarciem nieważnej umowy kredytowej (...) z uwagi na brak możliwości zaspokojenia się z majątku pozostałego przy podmiocie w restrukturyzacji” (s. 5 oraz s. 8 zażalenia) – ponownie podkreślić należy, że w zakresie nieuregulowanym w ustawie o BFG lub rozporządzeniu nr 2021/23, art. 11 ust. 6 tej ustawy krajowej odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów p.p.s.a. w postępowaniu w sprawie skarg

na decyzje, o których mowa w ust. 4, to siłą rzeczy nie sposób jest pomijać znaczenie wszystkich konsekwencji wynikających z art. 103 tej ustawy.

W tej zaś mierze wymaga przypomnienia, że zgodnie z ust. 5 art. 103 ustawy o BFG od decyzji, o której w nim mowa „(...) rada nadzorcza podmiotu w restrukturyzacji może wnieść skargę do sądu administracyjnego, w terminie 7 dni od dnia doręczenia uzasadnienia decyzji temu podmiotowi. Uprawnionym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego jest również każdy, kogo interes prawny został naruszony decyzją”.

Taki sposób ukształtowania legitymacji skargowej z całą pewnością nie jest przypadkowy. Został bowiem – jak należałoby przyjąć – zdeterminowany przedmiotem regulacji ustawy o BFG oraz jej funkcjami, co uzasadniało przyjęcie szczególnych rozwiązań prawnych wyrażających się – między innymi – w tym, że podmiotem, zasadniczo, legitymowanym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję w przedmiocie przymusowej restrukturyzacji jest rada nadzorcza podmiotu w restrukturyzacji, która jest stroną tego postępowania. Uprawnionym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego jest również każdy, kogo interes prawny został naruszony decyzją, co także stanowi dowód szczególnego charakteru rozwiązań prawnych zdeterminowanych materią regulowaną wymienioną ustawą.

Tak ukształtowany krąg podmiotów legitymowanych do zainicjowania postępowania przez sądem administracyjnym nie jest bez znaczenia dla wniosku – co trzeba podkreślić w korespondencji do powyżej przedstawionych argumentów ze znaczenia konsekwencji wynikających z art. 11 ust. 5 ustawy o BFG oraz art. 100–102 i art. 103 ust. 1 i ust. 2 tej ustawy – że w postępowaniu w sprawie skarg na wydaną przez BFG decyzję restrukturyzacyjną nie ma odpowiedniego zastosowania art. 33 § 2 p.p.s.a.

Jeżeli bowiem – jak podniesiono powyżej – koniecznym warunkiem stosowania przepisu art. 33 § 2 p.p.s.a. jest wykazanie, że wynik postępowania sądowego dotyczy interesu prawnego osoby występującej z wnioskiem o dopuszczenie jej do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika na prawach strony, co wymaga wykazania istnienia tego interesu prawnego oraz jego źródła, a – co trzeba podkreślić – tożsamy co do istoty obowiązek spoczywa na podmiocie, o którym jest mowa w zdaniu drugim art. 105 ust. 3 ustawy o BFG – albowiem jest on zobowiązany do wykazania posiadania interesu prawnego, który został naruszony decyzją restrukturyzacyjną – to za uzasadniony trzeba uznać wniosek – który siłą rzeczy nie pozostaje bez wpływu na brak trafności zarzutu naruszenia art. 47 KPP – że cel oraz funkcje wskazanego sposobu ukształtowania legitymacji skargowej, a co za tym idzie warunków udziału w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sprawie ze skarg na decyzje, o których jest mowa w ust. 4 art. 11 ww. ustawy w przedmiocie

przymusowej restrukturyzacji, sprzeciwiają się odpowiedniemu stosowaniu w tym postępowaniu przywołanego przepisu p.p.s.a.

W rekapitulacji – i zarazem w korespondencji do przyjmowanego w orzecznictwie rozumienia pojęcia „odpowiedniego stosowania”, które w zależności od celu odesłania oraz przedmiotu regulacji zawierającej to odesłanie może oznaczać, że na jej gruncie przepisy prawa, do których odnosi się to odesłanie, będą miały zastosowanie wprost lub z modyfikacjami, lub w ogóle nie będą miały zastosowania – trzeba więc stwierdzić, że przepis art. 33 § 2 p.p.s.a. nie jest objęty zakresem odesłania, o którym stanowi art. 11 ust. 6 ustawy o BFG, a co za tym idzie, że zażalenie nie podważa prawidłowości zaskarżonego postanowienia, albowiem mimo błędnego uzasadnienia postanowienie to odpowiada prawu.

W związku z powyższym, uwzględniając konsekwencje wynikające z art. 184 *in fine* w związku z art. 197 § 2 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji postanowienia.

51

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 25 listopada 2025 r.
(II GSK 938/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Joanna Sieńczyło-Chlabicz (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Grzegorz Dudar, NSA Henryka Lewandowska-Kuraszkiewicz

O ile organy prowadzące postępowanie w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami – na podstawie art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1268 ze zm.) – nie mają prawnej możliwości weryfikacji wydanego orzeczenia lekarskiego pod względem jego treści, o tyle na organach ciąży obowiązek ustalenia, czy przesłane orzeczenie lekarskie, stwierdzające istnienie przeciwwskazań do kierowania pojazdami, uzyskało przymiot ostateczności w rozumieniu art. 79 ust. 4, 6 i 7 w związku z art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej H.P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia

5 stycznia 2022 r. w sprawie ze skargi H.P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z dnia (...) czerwca 2021 r., nr (...), w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżony wyrok, u c h y l i ł zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Starosty M. z dnia (...) maja 2021 r., nr (...), a także na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 200 w związku z art. 205 § 2 powyższej ustawy oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964) – z a s ą d z i ł od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach na rzecz H.P. tyśiąc sto dwadzieścia złotych tytułem kosztów postępowania sądowego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 5 stycznia 2022 r., II SA/Gl 1083/21, oddalił skargę H.P. (dalej: skarżący, strona) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach (dalej: SKO, organ odwoławczy) z dnia (...) czerwca 2021 r., nr (...), w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że Sąd pierwszej instancji za podstawę rozstrzygnięcia przyjął następujące ustalenia.

Decyzją z (...) maja 2021 r. Starosta M. (dalej: organ pierwszej instancji) – działając na podstawie art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1268 ze zm.; dalej: u.k.p.) – cofnął H.P. uprawnienia do kierowania pojazdami w zakresie kategorii B.

W uzasadnieniu decyzji organ pierwszej instancji powołał się na orzeczenie lekarskie nr (...) z badania przeprowadzonego w dniu 22 stycznia 2021 r. przez lekarza Wojewódzkiego Ośrodka Medycyny Pracy w Katowicach (dalej: WOMP), stwierdzające u skarżącego istnienie przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami kat. AM, A1, A2, A, B1, B, B+E, T.

Organ pierwszej instancji – mając na uwadze oświadczenie skarżącego, że złożył on odwołanie od przedmiotowego orzeczenia – wystąpił do WOMP z prośbą o informację, czy ww. orzeczenie lekarskie jest ostateczne, bądź czy toczy się postępowanie odwoławcze przed organem wyższego stopnia. W odpowiedzi z dnia 29 marca 2021 r. WOMP poinformował, że skarżący wystąpił z wnioskiem o przeprowadzenie ponownego badania, jednak wniosek ten został złożony po terminie. Zatem przedmiotowe orzeczenie z 22 stycznia 2021 r. jest ostateczne.

W odwołaniu od tej decyzji skarżący zakwestionował prawidłowość wydanego w sprawie orzeczenia lekarskiego wskazując, że nie zostało mu ono prawidłowo doręczone.

Decyzją z dnia (...) czerwca 2021 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach utrzymało w mocy powyższą decyzję.

W uzasadnieniu organ odwoławczy wyjaśnił, że zgodnie z art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. starosta (prezydent miasta na prawach powiatu) wydaje decyzję administracyjną o cofnięciu uprawnienia do kierowania pojazdami w przypadku stwierdzenia na podstawie orzeczenia lekarskiego istnienia przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami. A takie orzeczenie w sprawie zapadło. Organ odwoławczy podkreślił, że orzeczenia lekarskie wydane w sprawach badań lekarskich kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami nie podlegają weryfikacji przez organy administracji publicznej w prowadzonych przez nie postępowaniach o wydanie lub cofnięcie uprawnień do kierowania pojazdami silnikowymi. Organy są związane takimi orzeczeniami lekarskimi i nie mają jakichkolwiek podstaw formalnoprawnych do kwestionowania okoliczności objętych treścią tych orzeczeń.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach skarżący nie zgodził się z powyższymi decyzjami, domagając się ich uchylenia.

Wskazany w wstępie wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę strony.

WSA wskazując na treść art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. wyjaśnił, że wydanie decyzji cofającej uprawnienia do kierowania pojazdami nie zostało pozostawione swobodnemu uznaniu organu i jego ocenie co do zasadności wydania takiej decyzji. W przypadku bowiem stwierdzenia przez uprawnionego lekarza w orzeczeniu lekarskim istnienia przeciwwskazań zdrowotnych, starosta ma obowiązek wydania decyzji cofającej kierowcy uprawnienia do kierowania pojazdami. Zatem organ administracji jest związany treścią orzeczenia lekarskiego stwierdzającego istnienie przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami, a orzeczenie to nie podlega jego ocenie co do zasadności wydania go o danej treści. Badania lekarskie w przedmiotowym zakresie mogą przeprowadzać jedynie lekarze uprawnieni, spełniający wymagania określone w art. 77 ust. 1 u.k.p. Przesłanie do organu kopii ostatecznego orzeczenia lekarskiego kończy pierwszy, diagnostyczno-orzeczniczy etap postępowania w przedmiocie weryfikacji uprawnień kierowcy ze względu na stan jego zdrowia w oparciu o regulacje ustawy o kierujących pojazdami.

Orzeczenia lekarskie wiążą zatem organy administracyjne, które nie mają jakichkolwiek podstaw formalnoprawnych do kwestionowania okoliczności objętych treścią tych orzeczeń. Dotyczy to również kwestionowania ich prawomocności.

Wobec powyższego Sąd pierwszej instancji uznał, że rozstrzygnięcia w rozpoznawanej sprawie były prawidłowe. Organ pierwszej instancji został przez uprawniony podmiot poinformowany o tym, że w stosunku do skarżącego zostało wydane ostateczne orzeczenie lekarskie o istnieniu przeciwwskazań do kierowania pojazdami. Biorąc pod uwagę wspomniany wyżej brak możliwości weryfikowania (również pod względem formalnym) wydanego orzeczenia, organ pierwszej instancji był zobowiązany do cofnięcia stronie uprawnień. W konsekwencji zarzuty skargi, dotyczące nieprawidłowości wydanego orzeczenia, w rozpatrywanej sprawie nie mogły odnieść skutku.

Skarżący zaskarżył skargą kasacyjną powyższy wyrok w całości, domagając się jego uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa adwokackiego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

1. naruszenie prawa materialnego, a to art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 79 ust. 4 i 7 u.k.p., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i utrzymanie w mocy decyzji w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami na podstawie orzeczenia lekarskiego stwierdzającego istnienie przeciwwskazań do kierowania pojazdami, które nie było ostateczne;

2. naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na wynik sprawy, a to art. 145 § 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.) poprzez oddalenie przez WSA skargi H.P., podczas gdy decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego i poprzedzająca ją decyzja Starosty M. zostały wydane z naruszeniem prawa materialnego, tj. art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 79 ust. 4 i 7 u.k.p. oraz art. 77 § 1 i art. 80 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.), uzasadniającymi ich uchylenie ze względu na istotne naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, jak również ze względu na istotne naruszenie przepisów postępowania, w szczególności polegające na błędnym ustaleniu przez organ stanu faktycznego w sprawie, że orzeczenie lekarskie ma przymiot ostateczności.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach wniosło o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługiwała na uwzględnienie.

Naczelny Sąd Administracyjny jest związany podstawami skargi kasacyjnej, bowiem stosownie do treści art. 183 § 1 p.p.s.a., rozpoznając sprawę

w granicach skargi kasacyjnej, bierze pod rozwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania, która zachodzi w przypadkach przewidzianych w § 2 tego artykułu. W niniejszej sprawie nie występują jednak żadne z wad wymienionych we wspomnianym przepisie, które powodowałyby nieważność postępowania prowadzonego przez Sąd pierwszej instancji.

Na wstępie przypomnieć należy, że przedmiotem kontroli Sądu pierwszej instancji była decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego utrzymująca w mocy decyzję organu pierwszej instancji o cofnięciu skarżącemu uprawnień do kierowania pojazdami. Organ orzekając o cofnięciu skarżącemu uprawnień do kierowania pojazdami powołał się na orzeczenie lekarza WOMP z dnia 22 stycznia 2021 r., stwierdzające istnienie u skarżącego przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami, do prowadzenia których wymagane jest posiadanie prawa jazdy kat. AM, A1, A2, A, B1, B, B+E, T, uznając jednocześnie, że orzeczenie to jest ostateczne.

Autor skargi kasacyjnej nie zgadza się z tym rozstrzygnięciem twierdząc, że orzeczenie lekarskie nie uzyskało waloru ostateczności, ponieważ skarżący skutecznie złożył wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego.

Wobec powyższego istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy organy – wobec twierdzeń skarżącego – prawidłowo uznały, że orzeczenie lekarskie z dnia 22 stycznia 2021 r. uzyskało walor ostateczności, a w konsekwencji, czy orzeczenie to mogło – stosownie do art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. – stanowić podstawę do wydania decyzji o cofnięciu skarżącemu uprawnień do kierowania pojazdami w zakresie kategorii B.

Naczelny Sąd Administracyjny orzekający w rozpoznawanej sprawie stwierdza, że usprawiedliwione są zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. w związku z art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ oraz w związku z art. 79 ust. 4 i 7 u.k.p.

Odnosząc się do tak zarysowanej istoty sporu należy przypomnieć, że zgodnie z zastosowanym w sprawie art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. starosta wydaje decyzję administracyjną o cofnięciu uprawnień do kierowania pojazdami w przypadku stwierdzenia na podstawie orzeczenia lekarskiego istnienia przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdem. Jak słusznie zauważył Sąd pierwszej instancji oraz Samorządowe Kolegium Odwoławcze, orzeczenie lekarskie stwierdzające istnienie przeciwwskazań do kierowania pojazdem obliuguje wymieniony w powołanym przepisie organ do wydania decyzji cofającej posiadane przez podmiot, u którego stwierdzono przeciwwskazania, uprawnienia do kierowania pojazdami.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowane jest stanowisko, że orzeczenia lekarskie nie podlegają weryfikacji przez organy prowadzące postępowanie administracyjne zmierzające do wydania decyzji, o której mowa

w art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. Organy są związane takimi orzeczeniami lekarskimi i nie mają podstaw do kwestionowania okoliczności objętych tymi orzeczeniami (por. np. wyroki NSA z: 16 października 2013 r., I OSK 952/12; 22 czerwca 2009 r., I OSK 840/08; 17 marca 2005 r., I OSK 1273/04). Zakwestionowanie orzeczenia lekarskiego możliwe jest jedynie przy zastosowaniu procedury określonej w art. 79 ust. 4 u.k.p., zgodnie z którym osoba badana lub podmiot kierujący na badania, niezgadzający się z treścią orzeczenia lekarskiego, może wystąpić z wnioskiem o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego w jednostce określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 81 u.k.p.

Stosownie zaś do art. 79 ust. 6 u.k.p. wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego składa się pisemnie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania orzeczenia lekarskiego, za pośrednictwem lekarza, który je wydał. Jak stanowi zaś ust. 7 omawianego przepisu, orzeczenie lekarskie wydane po przeprowadzeniu ponownego badania lekarskiego jest ostateczne.

Zestawienie powołanych regulacji wskazuje jednoznacznie, że wydane przez lekarza orzeczenie staje się ostateczne, gdy w terminie 14 dni od jego otrzymania badany nie złoży wniosku o przeprowadzenie ponownego badania (zob. wyrok NSA z 23 kwietnia 2024 r., II GSK 192/21). W tym przypadku, a więc gdy strona domagać się będzie przeprowadzenia ponownego badania, orzeczenie wydane przez lekarza jednostki określonej w art. 81 u.k.p. staje się orzeczeniem ostatecznym.

O ostateczności orzeczenia lekarskiego wydanego pierwotnie oraz następnie stanowi również ust. 8 art. 79 u.k.p. Przepis ten nakłada bowiem na lekarza przeprowadzającego badanie obowiązek przekazania orzeczenia stwierdzającego przeciwwskazania zdrowotne do kierowania pojazdem jednostce wykonującej ponowne badanie, jeżeli osoba złożyła wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego, gdzie ostateczność orzeczenia lekarskiego wynika wprost z ustępu 7. W przypadku zaś niezłożenia wniosku o ponowne badanie lekarz zobowiązany jest do przekazania orzeczenia staroście właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania osoby badanej, po upływie 14 dni od dnia badania.

Zatem kluczowe dla prawidłowego zastosowania art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 79 ust. 4 i 6 u.k.p. jest ustalenie, czy przesłane organowi orzeczenie lekarskie stało się ostateczne.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że stanowisko organów, według których orzeczenie lekarza WOMP z dnia 22 stycznia 2021 r. stwierdzające istnienie u skarżącego przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami stało się ostateczne, należy uznać za przedwczesne, bowiem nie zostało

poprzedzone prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem wyjaśniającym. Należy wskazać, że – jak wynika z akt administracyjnych sprawy – skarżący na etapie postępowania przed organami obu instancji (tak w piśmie z dnia 26 lutego 2021 r., jak i w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji) konsekwentnie podnosił, że skutecznie złożył wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego. W tym kontekście wyjaśniał, że ww. orzeczenie lekarskie odebrał 1 lutego 2021 r., po powrocie z podróży. Następnie 15 lutego 2021 r. złożył odwołanie od wymienionego wyżej orzeczenia wraz z wnioskiem o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego. Pomimo tego, w dniu 25 lutego 2021 r. otrzymał pismo z WOMP, w którym stwierdzono, że jego odwołanie od orzeczenia lekarskiego jako wniesione po terminie podlega odrzuceniu, albowiem decyzja miała zostać mu doręczona dnia 29 stycznia 2021 r. Skarżący wskazywał, że nie był obecny dnia 29 stycznia 2021 r. w swoim miejscu zamieszkania, kiedy to rzekomo miała mu zostać doręczona przesyłka z wydanym orzeczeniem lekarskim.

Co więcej, WOMP nie przedstawił skarżącemu żadnego dowodu na faktyczne doręczenie przedmiotowego orzeczenia w dniu 29 stycznia 2021 r., albowiem nie dysponuje podpisanym przez stronę zwrotnym potwierdzeniem odbioru.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego organy prowadzące postępowanie nie zweryfikowały w należyty sposób podnoszonych przez skarżącego zastrzeżeń. Organy nie wyjaśniły bowiem kluczowej w świetle twierdzeń skarżącego okoliczności sprawy, tj. w jakiej dacie doszło do skutecznego doręczenia skarżącemu spornego orzeczenia lekarskiego, a w konsekwencji, w jakiej dacie został otwarty dla skarżącego 14-dniowy termin do złożenia wniosku o przeprowadzenie ponownego badania, o którym mowa w art. 79 ust. 6 u.k.p.

Organy uznając, że orzeczenie lekarskie z 22 stycznia 2021 r. uzyskało przymiot ostateczności, nie poczyniły własnych ustaleń, opierając się jedynie na informacji WOMP z 29 marca 2021 r. wskazującej, że skarżący wystąpił z wnioskiem o przeprowadzenie ponownego badania, jednak wniosek ten został złożony po terminie. Przy czym lektura treści wydanych w sprawie decyzji wskazuje, że brak dokonywania takich ustaleń organy uzasadniały tym, że orzeczenie lekarskie jest dla nich wiążące i wobec tego nie mają jakichkolwiek podstaw formalnoprawnych do kwestionowania okoliczności objętych treścią tego orzeczenia. Sąd pierwszej instancji podzielając to stanowisko organów dodatkowo stwierdził, że dotyczy to również kwestionowania jego prawomocności.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że o ile organy prowadzące postępowanie w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami – na podstawie art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. – nie mają prawnej możliwości weryfikacji wydanego orzeczenia lekarskiego pod względem jego treści, o tyle

na organach ciąży obowiązek ustalenia, czy przesłane orzeczenie lekarskie, stwierdzające istnienie przeciwwskazań do kierowania pojazdami, uzyskało przymiot ostateczności w rozumieniu art. 79 ust. 4, 6 i 7 w związku z art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p.

W niniejszej sprawie nie zostało ustalone, czy orzeczenie lekarskie nr (...) z 22 stycznia 2021 r. uzyskało przymiot ostateczności, albowiem skarżący twierdzi, że złożył w określonym terminie wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego, które nie zostało wykonane.

Ponownie rozpoznając sprawę organ przeprowadzi postępowanie wyjaśniające mające na celu ustalenie, kiedy i w jaki sposób zostało doręczone skarżącemu orzeczenie lekarskie nr (...) z 22 stycznia 2021 r. i czy uzyskało ono walor ostateczności. W tym zakresie organ zwróci się do WOMP o przekazanie dowodu doręczenia skarżącemu ww. orzeczenia lekarskiego oraz ustali, czy skarżący złożył w terminie, czy po terminie wniosek o przeprowadzenie ponownego badania lekarskiego i w zależności od tych ustaleń podejmie rozstrzygnięcie zgodne z przepisami prawa materialnego. Organ prowadzący postępowanie powinien uzupełnić materiał dowodowy tak, by możliwe było jednoznaczne i nie budzące żadnych wątpliwości ustalenie, czy orzeczenie lekarskie nr (...) z 22 stycznia 2021 r. stało się ostateczne. Tylko w takim bowiem wypadku wydanie przez organ pierwszej instancji decyzji w przedmiocie cofnięcia uprawnień do kierowania pojazdami – na podstawie art. 103 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.k.p. – nie byłoby przedwczesne.

W takiej sytuacji za nieprawidłowe należy uznać twierdzenie organów, zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, że decyzja o cofnięciu stronie uprawnień do kierowania pojazdami została wydana na podstawie ostatecznego orzeczenia lekarskiego, jak wymagają tego cytowane już przepisy u.k.p. Skoro bowiem w aktach sprawy brak jest dowodu doręczenia stronie przedmiotowego orzeczenia, to zachodzą uzasadnione wątpliwości, czy orzeczenie lekarskie stanowiące podstawę wydania zaskarżonej decyzji uzyskało przymiot ostateczności.

Ze wskazanych powodów skarga kasacyjna zasługiwała na uwzględnienie i Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 188 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok w całości, a także rozpoznał skargę uchylając zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji.

O kosztach postępowania sądowego NSA orzekł na podstawie art. 203 pkt 1 p.p.s.a. i art. 200 p.p.s.a. w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a. oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964).

52

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 26 listopada 2025 r.
(II OSK 1288/23)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jacek Chlebny

Sędziowie: NSA Mirosław Gdesz (sprawozdawca), del. WSA Grzegorz Antas

W przypadku opłaty planistycznej celem jest historyczne odtworzenie o ile wzrosła jej wartość wyłącznie na skutek uchwalenia planu miejscowego. Kluczowy dla tej oceny jest art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.), który stanowi, że wzrost wartości nieruchomości ustala się na dzień jej sprzedaży. Przepis ten jest przepisem szczególnym (*lex specialis*) w stosunku do ogólnych zasad wyceny z art. 156 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.) i całkowicie wyłącza ich stosowanie w tym zakresie.

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.B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 lutego 2023 r. w sprawie ze skargi A.B. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Radomiu z dnia (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie ustalenia opłaty jednorazowej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości wywołanego uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 1 lutego 2023 r., VIII SA/Wa 885/22, oddalił skargę A.B. (dalej: skarżący) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Radomiu (dalej: SKO, Kolegium) z (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie ustalenia jednorazowej opłaty w kwocie 1 243 502,70 zł z tytułu wzrostu wartości nieruchomości oznaczonej jako działka ewid. nr (...) o powierzchni 12,8807 ha, położonej w S.,

gmina B., na skutek uchwalenia przez Radę Gminy B. w dniu (...) grudnia 2019 r. miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego nr (...) (dalej: plan z 2019 r.).

W uzasadnieniu wyroku Sąd pierwszej instancji wskazał, że materialnoprawną podstawę wydania decyzji stanowił art. 36 ust. 4 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.), a wartość nieruchomości określa się zgodnie z art. 37 ust. 1 u.p.z.p. Sąd uznał, że organy prawidłowo ustaliły, iż w sprawie doszło do zmiany przeznaczenia nieruchomości z rolnego (określonego w planie miejscowym z 2013 r.) na teren produkcji przemysłowej (w planie z 2019 r.), co spowodowało wzrost jej wartości. Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego nie jest zaś aktem prawa miejscowego i nie może stanowić podstawy do określania przeznaczenia nieruchomości. W ocenie Sądu pierwszej instancji operat szacunkowy sporządzony w sprawie jest wiarygodnym dowodem, a zarzuty skarżącego stanowią jedynie polemikę z jego ustaleniami. Odnosząc się natomiast do podnoszonej przez skarżącego kwestii pozostawiania w toku sprawy o zapłatę odszkodowania w związku z obniżeniem wartości ww. nieruchomości na skutek uchwalenia planu z 2013 r. Sąd uznał, że jest to odrębne postępowanie i nie może determinować rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie.

Skarżący wniósł od powyższego wyroku skargę kasacyjną, zaskarżając go w całości. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

I. naruszenie przepisów prawa materialnego:

1) art. 36 ust. 4 i art. 37 ust. 1 u.p.z.p. przez niewłaściwe zastosowanie, prowadzące do uznania, iż na skutek planu z 2019 r., zmieniającego plan z przyjęty przez Radę Gminy B. nr (...) w dniu (...) lutego 2013 r., doszło do wzrostu wartości ww. nieruchomości i ustalenia skarżącemu jednorazowej opłaty w kwocie 1 243 502,70 zł, chociaż przeznaczenie terenu nieruchomości zostało w tym planie określone tak samo, jak w Studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego Gminy B.;

2) art. 37 ust. 1 u.p.z.p., przez błędną wykładnię niezgodną z art. 2 i art. 32 Konstytucji RP;

3) art. 154 ust. 1 oraz art. 152 i art. 153 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.; dalej: u.g.n.), przez niewłaściwe zastosowanie poprzez ustalenie wysokości jednorazowej opłaty na podstawie operatu szacunkowego sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego K.M., chociaż rzeczoznawca ten do porównania z nieruchomością szacowaną przyjął nieruchomości z powiatu żyrdowskiego, pomimo iż istniała baza danych dotyczących nieruchomości podobnych z powiatu grójeckiego, w którym położona jest nieruchomość szacowana;

4) art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n., przez niewłaściwe zastosowanie poprzez ustalenie skarżącemu jednorazowej opłaty na podstawie ww. operatu szacunkowego, sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego K.M. w dniu 22 lutego 2021 r., chociaż w dacie wydania zaskarżonej decyzji (...) września 2022 r.), ustalającej tę jednorazową opłatę, operat ten nie był aktualny, bo minął okres 12 miesięcy, w którym mógł być on wykorzystywany dla celu, dla którego został sporządzony;

II. naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

1) art. 7, art. 7a, art. 8, art. 9, art. 11, art. 77 § 1, art. 80, art. 107 § 1 pkt 6 i art. 107 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.; dalej: k.p.a.) w związku z art. 140 k.p.a., przez brak wyjaśnienia motywów podjęcia przez Radę Gminy B. uchwał z (...) lutego 2013 r. i (...) grudnia 2019 r. oraz nieuwzględnienie tego, że bez uchwały z (...) lutego 2013 r. nie byłoby uchwały z (...) grudnia 2019 r. i nie byłoby podstawy do obciążenia skarżącego jednorazową opłatą z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem planu przyjętego uchwałą z (...) grudnia 2019 r.;

2) art. 138 § 2 k.p.a. w związku z art. 140 k.p.a., przez brak uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania ze wskazaniem na konieczność sporządzenia nowego operatu szacunkowego, pomimo iż w dniu jej wydania operat szacunkowy sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego K.M., stanowiący podstawę określenia w decyzji SKO w Radomiu z (...) września 2022 r. wysokości jednorazowej opłaty, nie był aktualny i jego aktualność nie była potwierdzona w sposób określony w art. 156 ust. 4 u.g.n.;

3) art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a. w związku z art. 140 k.p.a., poprzez zaakceptowanie ustalenia skarżącemu przez SKO w Radomiu w decyzji z (...) września 2022 r. jednorazowej opłaty na podstawie nieaktualnego operatu K.M. z 22 lutego 2021 r.;

4) art. 7, art. 10, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 79, art. 80, art. 84, art. 89 k.p.a. w związku z art. 140 k.p.a., poprzez brak przeprowadzenia dowodu z przesłuchania K.M. na okoliczność sporządzonego przez nią operatu szacunkowego i przyczyn, dla jakich nie uwzględniła w nim bazy danych dotyczących obrotu nieruchomościami z powiatu grójeckiego, a do porównania przyjęta nieruchomości z powiatu żyrardowskiego i poprzez brak przeprowadzenia rozprawy i umożliwienie tak skarżącemu zadawania pytań K.M. dotyczących operatu i nieprzeprowadzenie dowodu z operatu szacunkowego rzeczoznawcy majątkowego innego niż K.M., określającego wartość nieruchomości uwzględniając jej przeznaczenie po przyjęciu przez Radę Gminy B. uchwałą z (...) lutego 2013 r. planu miejscowego zagospodarowania przestrzennego, a przed

przyjęciem przez Radę uchwałą z (...) grudnia 2019 r. obowiązującego planu, wskutek czego okoliczności faktyczne sprawy, dotyczące wartości nieruchomości, nie zostały wyjaśnione, a prawo skarżącego do czynnego udziału w postępowaniu zostało naruszone;

5) art. 138 § 1 pkt 1 i pkt 2 k.p.a. oraz art. 113 § 1 k.p.a. w związku z art. 140 k.p.a., przez nieuwzględnienie tego, iż SKO w Radomiu powinno w trybie art. 113 § 1 k.p.a. sprostować błąd rachunkowy w decyzji Wójta Gminy B. z 24 czerwca 2022 r. polegający na określeniu wysokości jednorazowej opłaty w kwocie 1 243 507,70 zł zamiast w kwocie 1 243 502,70 zł i w przypadku podzielenia tej decyzji utrzymać ją w mocy na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a., a nie – jak rozstrzygnęło w decyzji z (...) września 2022 r. – uchylić tę decyzję na podstawie art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. i ustalić skarżącemu jednorazową opłatę w wysokości 1 243 502,70 zł;

6) art. 141 ust. 4 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.), przez brak odniesienia się do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną decyzję art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. poprzez przyjęcie tego przepisu jako podstawy prawnej tej decyzji.

Wskazując na powyższe zarzuty, skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa advokackiego, według norm prawem przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw.

W postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym prowadzonym na skutek wniesienia skargi kasacyjnej obowiązuje generalna zasada ograniczonej kognicji tego Sądu. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, wyznaczonych przez przyjęte w niej podstawy, określające zarówno rodzaj zarzucanego zaskarżonemu orzeczeniu naruszenia prawa, jak i jego zakres. Z urzędu bierze pod rozwałę tylko nieważność postępowania, która w rozpoznawanej sprawie nie miała miejsca. Przy tym, zgodnie z art. 193 zdanie drugie p.p.s.a., uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną ogranicza się wyłącznie do oceny zarzutów skargi kasacyjnej w oparciu o stan faktyczny przyjęty w orzeczeniu przez Sąd pierwszej instancji.

Odnosząc się do zarzutów skargi kasacyjnej, które w istocie sprowadzają się do kwestionowania prawidłowości postępowania dowodowego, w szczególności oceny operatu szacunkowego, należy stwierdzić, że nie zasługują one

na uwzględnienie. Wbrew twierdzeniom skarżącego, organy administracji, a w ślad za nimi Sąd pierwszej instancji, prawidłowo ustaliły stan faktyczny sprawy. Wymaga podkreślenia, że operat szacunkowy jest dowodem w sprawie i podlega ocenie, tak jak każdy inny dowód, stosownie do art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. Jednakże ani sąd, ani organ prowadzący postępowanie nie może wkraczać w merytoryczną zasadność opinii rzeczoznawcy majątkowego, ponieważ nie dysponuje wiadomościami specjalnymi, które posiada biegły. Ocena operatu szacunkowego winna być jednak dokonana pod względem formalnym, to jest należy zbadać, czy został on sporządzony i podpisany przez uprawnioną osobę, czy zawiera wymagane przepisami prawa elementy treści, nie zawiera niejasności, pomyłek, braków, które powinny być sprostowane lub uzupełnione, aby dokument ten miał wartość dowodową. Zakwestionowanie operatu szacunkowego jest dopuszczalne, ale wyłącznie w wyjątkowych i oczywistych wypadkach, jeżeli zostanie wykazane, że przy jego sporządzeniu doszło do naruszenia prawa albo operat zawiera ewidentne błędy, które dyskwalifikują jego walory dowodowe (por. wyrok NSA z 26 października 2023 r., II OSK 199/21). W niniejszej sprawie Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, że skarżący nie wykazał tego rodzaju wad operatu, a podnoszone zarzuty stanowią jedynie polemikę z jego ustaleniami.

W szczególności bezzasadne są twierdzenia o błędnym ustaleniu wartości nieruchomości przed uchwaleniem planu (zarzuty I.1. i I.2.). Jak prawidłowo ustalił Sąd pierwszej instancji, dla określenia wartości nieruchomości przed uchwaleniem planu z (...) grudnia 2019 r. decydujące znaczenie miało przeznaczenie terenu w planie miejscowym z (...) lutego 2013 r., który określał ten teren jako użytki rolne (symbol R2). Próba odwoływania się przez skarżącego do ustaleń Studium z 2000 r. jest chybiona, albowiem studium nie jest aktem prawa miejscowego i nie rodzi praw podmiotowych po stronie właścicieli nieruchomości. Kwestia ta została jednoznacznie przesądzona w orzecznictwie (por. wyrok NSA z 3 lipca 2019 r., II OSK 2181/17). Co więcej, Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślał, że ulepszenie planistyczne nie polega na badaniu całej historii planistycznej danej nieruchomości, a istotne znaczenie ma wyłącznie określenie jej wartości według przeznaczenia bezpośrednio przed i po zmianie planu (por. wyroki NSA z: 13 sierpnia 2025 r., II OSK 478/23; 26 października 2023 r., II OSK 199/21; 15 lutego 2022 r., II OSK 709/21). W niniejszej sprawie oznacza to porównanie stanu wynikającego z planu z 2013 r. (przeznaczenie rolne) ze stanem po uchwaleniu planu z 2019 r. (produkcja przemysłowa).

Nie można również podzielić zarzutów dotyczących wadliwej metodologii wyceny i doboru nieruchomości porównawczych, w szczególności kwestionujących rozszerzenie analizy rynku na powiat żyrardowski (zarzuty II.3., II.4.,

II.7.–II.11.). Rzeczoznawca w operacie szacunkowym, a także w pismach wyjaśniających, w sposób przekonujący i logiczny uzasadnił, dlaczego taki krok był nie tylko dopuszczalny, ale wręcz konieczny dla zachowania rzetelności wyceny. Należy podkreślić, że podstawowym obowiązkiem rzeczoznawcy wynikającym z art. 154 ust. 1 u.g.n. jest wybór właściwego podejścia, metody i techniki szacowania. W przypadku podejścia porównawczego, kluczowe jest znalezienie nieruchomości podobnych, które były przedmiotem obrotu rynkowego. Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 4 pkt 16 u.g.n., „nieruchomość podobna” to taka, która jest porównywalna ze względu na położenie, stan prawny, przeznaczenie, sposób korzystania oraz inne cechy wpływające na jej wartość. W niniejszej sprawie rzeczoznawca dokonując analizy rynku stanął przed obiektywnym problemem: na rynku lokalnym (powiat grójecki i piaseczyński) brak było wystarczającej liczby transakcji nieruchomościami o podobnym przeznaczeniu (produkcja przemysłowa), które mogłyby stanowić wiarygodną bazę porównawczą. Rynek ten, jak wskazano w operacie, był słabo rozwinięty. W tej sytuacji rzeczoznawca, dążąc do sporządzenia rzetelnej i obiektywnej wyceny, miał obowiązek poszukiwania transakcji na rynku szerszym, ale jednocześnie jak najbardziej zbliżonym pod względem charakterystyki. Należy przy tym stanowczo zaznaczyć, że pojęcie rynku lokalnego jest kategorią ekonomiczną, a nie prawną. Przepisy prawa nie definiują jego granic w sposób sztywny, np. poprzez granice administracyjne gminy czy powiatu. To rzeczoznawca majątkowy, opierając się na swojej specjalistycznej wiedzy i analizie konkretnego segmentu obrotu (w tym przypadku nieruchomości przemysłowych), określa terytorialny zasięg rynku, na którym występują porównywalne transakcje. Wybór sąsiedniego powiatu żyrardowskiego, jako obszaru o podobnych uwarunkowaniach gospodarczych, był w tej sytuacji działaniem w pełni racjonalnym i zgodnym ze standardami zawodowymi. Twierdzenie skarżącego, że rzeczoznawca powinien był ograniczyć się wyłącznie do nieistniejącej lub niereprezentatywnej bazy danych z rynku lokalnego, zdefiniowanego granicami administracyjnymi, prowadziłoby do sytuacji, w której sporządzenie operatu byłoby niemożliwe albo jego wyniki byłyby całkowicie niewiarygodne. Rzeczoznawca prawidłowo wykazał, że nieruchomości z powiatu żyrardowskiego zachowują podobieństwo do nieruchomości wycenianej, w szczególności w zakresie kluczowej cechy – przeznaczenia. W konsekwencji, zarzuty skarżącego należało ocenić jako stanowiące jedynie polemikę z profesjonalną metodologią przyjętą przez biegłego, która nie została poparta żadnym dowodem (np. kontr-operatem) mogącym podważyć prawidłowość dokonanego wyboru. Sąd pierwszej instancji słusznie zatem uznał ww. zarzuty za bezzasadne.

Za całkowicie chybione należy uznać zarzuty określone w punktach I.3., I.4., II.2. i II.3., poprzez rzekome oparcie się przez organ na nieaktualnym

operacie szacunkowym. Skarżący podnosząc ten zarzut zdaje się nie dostrzegać fundamentalnej różnicy między standardową wyceną nieruchomości a specyfiką ustalania opłaty planistycznej. Wyjaśnić należy, że standardowy operat szacunkowy, zgodnie z art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n., co do zasady traci ważność po upływie 12 miesięcy. Dzieje się tak, ponieważ jego celem jest określenie aktualnej wartości rynkowej nieruchomości, która z biegiem czasu ulega zmianie. Dlatego po roku operat staje się nieprzydatny, bo nie odzwierciedla już bieżącej sytuacji na rynku. Jednakże w przypadku opłaty planistycznej sytuacja jest diametralnie inna. Tutaj celem nie jest ustalenie, ile nieruchomość jest warta dzisiaj. Celem jest historyczne odtworzenie, o ile wzrosła jej wartość wyłącznie na skutek uchwalenia planu miejscowego. Kluczowy dla tej oceny jest art. 37 ust. 1 u.p.z.p., który stanowi, że wzrost wartości nieruchomości ustala się na dzień jej sprzedaży. Przepis ten jest przepisem szczególnym (*lex specialis*) w stosunku do ogólnych zasad wyceny z art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n. i całkowicie wyłącza ich stosowanie w tym zakresie. Operat sporządzony na potrzeby ustalenia opłaty planistycznej nie jest „aktualną” wyceną, lecz dokumentem historycznym. Jego zadaniem jest „zamrożenie” i porównanie dwóch wartości z przeszłości: wartości nieruchomości, jaką miała przed uchwaleniem planu, przy uwzględnieniu jej ówczesnego przeznaczenia oraz wartości nieruchomości, jaką uzyskała po uchwaleniu planu, przy uwzględnieniu nowego przeznaczenia. Obie te wartości są ustalane na konkretny, historyczny dzień – dzień zbycia nieruchomości. Taki operat, raz prawidłowo sporządzony, nie traci ważności w rozumieniu art. 156 u.g.n., ponieważ dane w nim zawarte (historyczne przeznaczenie, historyczne ceny na dzień sprzedaży) z upływem czasu nie ulegają zmianie. Operat ten nie „dezaktualizuje się”, bo jego celem nie jest odzwierciedlanie bieżącego rynku, lecz odtworzenie konkretnego zdarzenia z przeszłości – wzrostu wartości spowodowanego jednorazową czynnością władczą gminy. W konsekwencji, zarzut skarżącego, że operat sporządzony w lutym 2021 r. był nieaktualny w dacie wydawania decyzji we wrześniu 2022 r., jest wynikiem niezrozumienia istoty opłaty planistycznej. Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał ten zarzut za bezzasadny, choć być może nie wyłożył tej zasady w sposób pełny i jednoznaczny. Operat w tej sprawie był i pozostaje miarodajnym dowodem na okoliczność historycznego wzrostu wartości nieruchomości.

Nie sposób przy tym uznać, aby doszło w sprawie do naruszenia przepisów określonych w punkcie II.4. z uwagi na brak przeprowadzenia dowodu z przesłuchania rzeczoznawcy. W sytuacji, gdy rzeczoznawca w odpowiedzi na pismo skarżącego z 27 lipca 2021 r. odniósł się w sposób jednoznaczny do sformułowanych w nim zarzutów dotyczących przyczyn wzięcia pod uwagę nieruchomości będących przedmiotem obrotu w powiecie żyrdowskim oraz wobec

braku zastrzeżeń organu co do prawidłowości sporządzonego operatu, nie było podstaw do stwierdzenia, że materiał dowodowy jest niekompletny i wymaga poczynienia dodatkowych ustaleń w oparciu o wyjaśnienia biegłego. W takich okolicznościach nieprzeprowadzenie przez organ odwoławczy rozprawy nie stanowi o naruszeniu art. 7, art. 10, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 79, art. 80, art. 84, art. 89 k.p.a. w związku z art. 140 k.p.a.

Za nietrafne należało również uznać zarzuty dotyczące błędnego uchylenia przez Kolegium decyzji Wójta i ustalenia opłaty przez organ odwoławczy w sytuacji, gdy zdaniem skarżącego błąd wyliczenia opłaty przez organ pierwszej instancji winien być przez Kolegium sprostowany (zarzut II.5., II.6.). Zgodnie z art. 113 § 1 k.p.a. organ administracji publicznej może z urzędu lub na żądanie strony prostować w drodze postanowienia błędy pisarskie i rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanych przez ten organ decyzjach. Błąd pisarski rozumiany jest jako widoczne, niezamierzone i niewłaściwe użycie słowa lub określenia, zastosowanie niewłaściwej pisowni, bądź też pominięcie wyrazu lub litery. Błąd rachunkowy odnosi się natomiast do wykonania nieprawidłowej operacji matematycznej lub mylnych obliczeń matematycznych. Omyłki to natomiast inne postacie wadliwości decyzji administracyjnej o podobnym charakterze do wymienionych błędów. Wszystkie te wady muszą mieć jednak charakter techniczny i nieistotny, tj. nie mogą prowadzić do zmiany rozstrzygnięcia lub znacząco modyfikować stanu faktycznego ustalonego w sprawie. Ponadto błędy pisarskie, rachunkowe i omyłki powinny być oczywiste, czyli łatwo dostrzegalne, niewymagające przeprowadzenia badań. Oczywiście danej nieprawidłowości wynika z jej natury lub z porównania wady z innymi okolicznościami, które nie budzą wątpliwości. Dopiero spełnienie tych wymogów otwiera drogę do sprostowania decyzji administracyjnej (zob. wyrok NSA z 11 października 2017 r., II OSK 2530/16). W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjmuje się jednoznacznie, że sprostowanie nie może prowadzić do zmiany rozstrzygnięcia (wyroki NSA z: 20 lutego 2024 r., II OSK 2528/22; 2 lipca 2018 r., I OSK 873/18; 30 listopada 2017 r., II OSK 1069/16; 14 września 2016 r., II OSK 3013/14; wyrok NSA w Warszawie z 4 maja 1988 r., III SA 1466/87). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego kwota opłaty planistycznej wyliczona przez organ stanowiła niewątpliwie kluczową treść rozstrzygnięcia, która nie mogła być sprostowana postanowieniem organu. Błąd, który znalazł się w decyzji Wójta Gminy B. z (...) czerwca 2022 r., choć dotyczył niewielkiej kwoty, należał do kategorii błędu istotnego, który nie mógł być naprawiony w trybie art. 113 § 1 k.p.a.

Chybiony jest także zarzut dotyczący braku wyjaśnienia przez organ motywów podjęcia przez Radę Gminy B. uchwał z 2013 r. i 2019 r. w sprawie planu miejscowego (zarzut II.1.). Kwestie te pozostają bowiem poza granicami

niniejszego postępowania, które odnosi się wyłącznie do kontroli prawidłowości rozstrzygnięcia organu w przedmiocie ustalenia opłaty planistycznej.

Reasumując, wszystkie zarzuty skargi kasacyjnej są niezasadne. Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej kontroli legalności zaskarżonej decyzji, a uzasadnienie wyroku odpowiada wymogom art. 141 § 4 p.p.s.a.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji wyroku.

53

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 2 grudnia 2025 r.
(III OSK 1109/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Przemysław Szustakiewicz

Sędziowie: del. WSA Mariusz Kotulski, NSA Rafał Stasikowski (sprawozdawca)

Przepis art. 105 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.) wyłącza możliwość przetwarzania innych danych niż określone w przepisie art. 105a ust. 4 Prawa bankowego w oparciu o przepis art. 6 ust. 1 lit. f/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L nr 119 z dnia 4 maja 2016 r., str. 1 ze zm.) w celu realizacji zadań, o jakich mowa w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego.

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 B. S.A. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 lutego 2025 r. w sprawie ze skargi B. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia (...) sierpnia 2024 r., nr (...), w przedmiocie przetwarzania danych osobowych, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 i 205 § 2 p.p.s.a. powyższej ustawy – **z a s ą d z i ł** od B. S.A. z siedzibą

w W. na rzecz Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych kwotę trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 11 lutego 2025 r., II SA/Wa 1736/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) po rozpoznaniu skargi B. S.A. z siedzibą w W. (dalej: B., skarżąca) na decyzję Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych (dalej: PUODO, organ) z (...) sierpnia 2024 r., nr (...), w przedmiocie przetwarzania danych osobowych, oddalił skargę. Wyrok zapadł w następujących okolicznościach faktycznych i prawnych.

Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, decyzją z (...) sierpnia 2024 r., nr (...), wydaną na podstawie art. 104 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.), w związku z art. 7 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781; dalej: u.o.d.o.) oraz na podstawie art. 6 ust. 1 oraz art. 58 ust. 2 lit. c/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L nr 119 z dnia 4 maja 2016 r., str. 1 ze zm.; dalej: RODO), po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w sprawie skargi A.K. (dalej: wnioskodawczyni, uczestniczka postępowania) na nieprawidłowości w procesie przetwarzania jej danych osobowych przez B., polegające na przetwarzaniu danych osobowych uczestniczki postępowania w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej bez podstawy prawnej, nakazał B. usunięcie danych osobowych wnioskodawczyni w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej.

W uzasadnieniu organ wyjaśnił, że do PUODO wpłynęła skarga uczestniczki postępowania na nieprawidłowości w procesie przetwarzania jej danych osobowych przez B., polegające na przetwarzaniu danych osobowych w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej bez podstawy prawnej. W skardze inicjującej niniejsze postępowanie uczestniczka postępowania wniosła o nakazanie B. usunięcia dotyczącej ją informacji o ogłoszeniu upadłości konsumenckiej. Wnioskodawczyni załączyła postanowienie Sądu Rejonowego (...) w K. z 20 kwietnia 2021 r., w sprawie o sygn. X GUp 150/20/2, w którym ww. sąd umorzył wszystkie zobowiązania uczestniczki postępowania powstałe przed ogłoszeniem upadłości bez ustalania planu wierzycieli. Wnioskodawczyni przedłożyła również pismo z 19 lutego 2024 r., którym

zwróciła się do B. o usunięcie wpisu o upadłości konsumenckiej z bazy B. oraz pismo B. z 26 lutego 2024 r., w którym B. odmówiła usunięcia tych danych.

W złożonych wyjaśnieniach B. wskazała, że przetwarza dane o upadłości konsumenckiej wnioskodawczyni, które pozyskała z Monitora Sądowego i Gospodarczego opublikowanego w dniu 20 lipca 2020 r., o numerze 139 (6029), w zakresie: imię, nazwisko, PESEL, informacja o ogłoszeniu upadłości konsumenckiej, data wydania przez sąd postanowienia w przedmiocie ogłoszenia upadłości konsumenckiej, informacja o wydaniu przez sąd postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego oraz data wydania przez sąd postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego. B. wskazała ponadto, że postanowienie o ogłoszeniu upadłości konsumenckiej uczestniczki postępowania zostało wydane przez sąd w dniu 14 lipca 2020 r. Dane w zakresie ogłoszenia upadłości konsumenckiej zostały pozyskane przez B. w dniu 21 lipca 2020 r. Natomiast informacja o wydaniu przez sąd w dniu 20 kwietnia 2021 r. postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego została pozyskana przez B. w dniu 13 października 2022 r.

B. wskazała, że dane wnioskodawczyni w zakresie dotyczącym ogłoszenia upadłości konsumenckiej zostały pozyskane przez B. w celu wykonywania czynności bankowych, w szczególności oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO w związku z art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324; dalej: Prawo bankowe), art. 105 ust. 4 Prawa bankowego oraz art. 105a ust. 1 Prawa bankowego oraz w związku z umowami zawartymi pomiędzy bankami. Prawnie uzasadnionym interesem B. jest w tym przypadku dostarczenie bankom informacji niezbędnej do wykonywania czynności bankowych, w szczególności do oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego. B. wskazała, że dane dotyczące upadłości konsumenckiej będą przetwarzane przez B. w celu oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego przez okres 10 lat od dnia wydania postanowienia w przedmiocie ogłoszenia upadłości, tj. do dnia 14 lipca 2030 r. włącznie. B. wyjaśniła: „(...) zachowanie okresu 10 lat jest o tyle zasadne, że z dniem 1 grudnia 2021 r. zaczęła obowiązywać ustawa z dnia 6 grudnia 2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych. Ustawa ta określa zasady prowadzenia ogólnodostępnego i jawnego rejestru, w którym ujawniane są informacje m.in. o osobach, w stosunku do których prowadzono postępowanie upadłościowe. Zgodnie z art. 11 ust. 2 wyżej wskazanej ustawy, dane o osobach, wobec których prowadzono postępowanie upadłościowe, automatycznie przestają być ujawniane po upływie 10 lat od dnia prawomocnego zakończenia lub umorzenia postępowania, którego dotyczą.”.

Zdaniem Prezesa UODO, B. nie wykazała, aby przetwarzanie danych osobowych wnioskodawczyni w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej było

związane z konkretną czynnością bankową, w tym z czynnościami poprzedzającymi powstanie konkretnego zobowiązania, jak również nie wykazała, aby przetwarzanie danych osobowych uczestniczki postępowania w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej, w celu oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego, mogło odbywać się w oparciu o art. 105a ust. 2 i 3 Prawa bankowego, a zatem po wygaśnięciu zobowiązania wynikającego z umowy zawartej z bankiem. Ponadto w ocenie organu B. nie wykazała, by w powyższym zakresie istniał zatem konkretny, wyraźny i prawnie usprawiedliwiony cel przetwarzania danych osobowych wnioskodawczynie w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej. Nie można tym samym uznać, że przetwarzanie danych osobowych uczestniczki postępowania w ww. celu mogło odbywać się w oparciu o wskazany przez B. art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO, ani by zaistniała inna spośród określonych w art. 6 ust. 1 RODO przesłanek legalizujących ten proces. Dlatego też korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 58 ust. 2 lit. c/ RODO, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych nakazał B. usunięcie danych osobowych uczestniczki postępowania dotyczących jej upadłości konsumenckiej, przetwarzanych bez podstawy prawnej.

Na powyższą decyzję B. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wskazując, że zaskarża ją w całości i wniosła o uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej decyzji w całości, o zasądzenie od PUODO na rzecz B. zwrotu kosztów postępowania oraz o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

Oddalając skargę Sąd pierwszej instancji wskazał, że skoro – co pozostaje poza sporem – informacja dotycząca upadłości konsumenckiej wnioskodawczynie nie należy co do zasady do kategorii tajemnicy bankowej, a B. nie udowodniła, że sporne dane pozostają w jakimkolwiek związku z jakąś czynnością bankową, to organ zasadnie przyjął, że B. nie posiada podstawy prawnej do gromadzenia, przetwarzania i udostępniania owej informacji. Bez wpływu na powyższe pozostają cele, jakie B. zamierza realizować przetwarzając sporne dane. Nawet bowiem najszlachetniejsze intencje nie zmieniają tego, że w świetle podstawy prawnej umożliwiającej powołanie do życia B., nie może ona gromadzić, przetwarzać i udostępniać omawianych danych. Jeśli więc B. posiada je i przetwarza bez podstawy prawnej, to nie dysponuje przesłanką legalizującą powyższe czynności. Wobec tego zbędnym jest badanie, czy przetwarzanie spornych danych uczestniczki jest niezbędne w myśl przepisu art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO. Potencjalna niezbędność może bowiem upoważniać B. do przetwarzania tylko takich danych, które ma prawo posiadać. Skoro zaś art. 105 ust. 4 Prawa bankowego umożliwił powstanie B. tylko w celu

przetwarzania informacji będących tajemnicą bankową, to oczywistym jest, że instytucja ta nie może dokonywać jakichkolwiek działań z danymi o innym charakterze. Charakter konkretnej informacji wynika zaś z jej istoty, a nie z tego, do jakiego celu informacja ma zostać użyta. Stąd jako zbędne jawiło się analizowanie sprawy przez pryzmat art. 105a Prawa bankowego, skoro B. nie ma prawa zajmować się informacjami innymi niż informacje stanowiące tajemnicę bankową.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiodła B. S.A. (dalej: skarżąca kasacyjnie), zaskarżając wyrok w całości i zarzucając, na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1.1. art. 151 p.p.s.a w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak odniesienia się przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku do zarzutów podniesionych przez B. w skardze na decyzję Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych oraz podstaw przetwarzania danych uczestniczki postępowania przez B., a tym samym niedostateczne wyjaśnienie w treści uzasadnienia podstaw prawnych rozstrzygnięcia, co w konsekwencji doprowadziło do braku rozpoznania sprawy w całości oraz błędnego przyjęcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie braku legitymacji skarżącej kasacyjnie do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania;

1.2. art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 7, art. 77 § 1 oraz art. 80 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.) w związku z art. 7 ust. 1 u.o.d.o. poprzez niezasadne oddalenie skargi, w sytuacji gdy zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem ww. przepisów, wobec niewyczerpującego zebrania, nierozpatrzenia i błędnej oceny całokształtu materiału dowodowego przez PUODO, przejawiającego się w szczególności brakiem dokonania analizy:

- charakteru, zakresu oraz celów gospodarczo-ekonomicznych działalności podejmowanej przez B. S.A., w tym działalności gospodarczej podejmowanej w zakresie wykraczającym poza realizację obowiązków nałożonych na B. na mocy przepisów Prawa bankowego oraz obowiązków wynikających z zawartych przez B. umów z bankami, skutkującym wadliwą i niepełną oceną stanu faktycznego sprawy oraz charakteru działania skarżącej kasacyjnie, co w konsekwencji skutkowało nieuzasadnionym wydaniem przez organ nakazu usunięcia danych osobowych uczestniczki postępowania;

- podstawowych zasad funkcjonowania B., nie tylko jako instytucji gromadzącej dane i informacje objęte tajemnicą bankową służące do oceny zdolności kredytowej oraz budującej modele scoringowe służące bankom, ale również jako przedsiębiorcy funkcjonującego w ramach wolnego rynku, co wiąże się

z istnieniem oczywistego interesu prawnego po stronie B. w postaci przetwarzania danych osobowych dla osiągnięcia określonych celów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, co w konsekwencji skutkowało nieprawidłowym uznaniem, iż B. nie legitymuje się podstawą do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie braku legitymacji skarżącej kasacyjnie do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania.

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

2.1. art. 105 ust. 4 pkt 1–6 ustawy – Prawo bankowe w związku z art. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.) oraz art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (dalej: Konstytucja RP) poprzez ich błędną wykładnię przejawiającą się w przyjęciu, iż B. może gromadzić, przetwarzać i udostępniać wyłącznie informacje stanowiące tajemnicę bankową, a tym samym nie może prowadzić działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres określony w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, podczas gdy prawidłowa wykładnia tych przepisów powinna prowadzić do wniosku, iż przepisy te w żaden sposób nie ograniczają zakresu danych, które mogą być przetwarzane przez B. w ramach prowadzonej działalności, a jedynie konstytuują podstawę prawną dla przetwarzania danych stanowiących tajemnicę bankową, o których mowa w art. 104 ust. 1 Prawa bankowego, w zakresie w jakim informacje te są potrzebne w związku z wykonywaniem czynności bankowych oraz w związku ze stosowaniem metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa w części trzeciej rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz. Urz. UE L nr 176 z dnia 27 czerwca 2013 r., str. 1 ze zm.; dalej: rozporządzenie nr 575/2013), przepis art. 105 ust. 4 Prawa bankowego nie wyklucza więc przetwarzania przez B. danych nieobjętych tajemnicą bankową, w tym w celach wykraczających poza realizację przez B. obowiązków wynikających z przepisów Prawa bankowego, a tym samym nie ogranicza swobody prowadzenia przez B. działalności gospodarczej, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia przez WSA braku legitymacji skarżącej kasacyjnie do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania;

2.2. art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO w związku art. 105a ust. 1, 2 i 3 Prawa bankowego poprzez ich niezastosowanie w wyniku przyjęcia za PUODO, iż skarżąca kasacyjnie może przetwarzać w celu oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego wyłącznie informacje objęte tajemnicą bankową, podczas

gdy przepisy te nie ograniczają zakresu danych, które mogą być przetwarzane przez B. w ramach prowadzonej działalności, a przetwarzanie danych osobowych uczestniczki postępowania jest niezbędne do realizacji przez B. powyższego celu, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia przez WSA braku legitymacji skarżącej kasacyjnie do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania;

2.3. art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO poprzez jego niezastosowanie w wyniku przyjęcia za PUODO, że skarżąca kasacyjnie może przetwarzać w celach statystycznych wyłącznie informacje objęte tajemnicą bankową oraz wyłącznie w przypadku, gdy zaistnieje konkretne zobowiązanie wynikające z umowy zawartej z bankiem lub inną instytucją ustawowo upoważnioną do udzielania kredytów, a więc w warunkach aktualizacji przepisu art. 105a ust. 4 Prawa bankowego, podczas gdy przepis ten w żaden sposób nie ogranicza możliwości przetwarzania przez B. danych w celach statystycznych, w tym nie uniemożliwia B. przetwarzania danych nieobjętych tajemnicą bankową w celach statystycznych, a wyłącznie konstytuuje zasady wykorzystywania danych objętych tajemnicą bankową w celach innych niż ocena zdolności kredytowej i analiza ryzyka kredytowego, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia przez WSA braku legitymacji skarżącej kasacyjnie do przetwarzania danych osobowych uczestniczki postępowania.

Mając na uwadze wskazane zarzuty skarżąca wniosła o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a., zasądzenie od organu na rzecz skarżącej kasacyjnie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego i opłaty skarbowej od pełnomocnictwa według norm prawem przepisanych oraz o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniosł o jej oddalenie i przeprowadzenie rozprawy.

Pismem z 5 listopada 2025 r. skarżąca wniosła, na podstawie art. 106 § 2 p.p.s.a. w związku z art. 193 p.p.s.a., o skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w oparciu o art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.; dalej: TFUE) następujących pytań prejudycjalnych:

1. Czy art. 5 ust. 1 lit. a/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L nr 119 z dnia 4 maja 2016 r., str. 1 ze zm.; dalej: RODO) w związku z art. 6 ust. 1 akapit pierwszy lit. f/ tego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie

praktyce biur informacji kredytowej polegającej na przechowywaniu, we własnych bazach danych, pochodzących z publicznych źródeł, w tym z rejestru publicznego, takiego jak „krajowe bazy danych” w rozumieniu art. 79 ust. 4 i 5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz. Urz. UE L nr 141 z dnia 5 czerwca 2015 r., str. 19 ze zm.; dalej: rozporządzenie 2015/848), informacji dotyczących upadłości konsumenckiej, przez okres odpowiadający okresowi, w którym dane te są przechowywane w rejestrze publicznym?

2. Czy art. 6 ust. 1 akapit pierwszy lit. f/ RODO należy interpretować w ten sposób, że prawnie uzasadniony interes biura informacji kredytowej w przetwarzaniu informacji dotyczących upadłości konsumenckiej istnieje już w momencie pozyskania tych danych z publicznych źródeł, w tym z rejestru publicznego, takiego jak „krajowe bazy danych” w rozumieniu art. 79 ust. 4 i 5 rozporządzenia 2015/848, tak aby dane te były następnie dostępne w przypadku zwrócenia się przez uprawniony podmiot z zapytaniem kredytowym?

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę 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 Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu, dokonując kontroli zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku. W tych okolicznościach w sprawie badaniu podlegały wyłącznie zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej na uzasadnienie przytoczonych podstaw kasacyjnych.

Skarga kasacyjna jest nieuzasadniona.

Skarżąca kasacyjnie zarzuciła zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie zarówno przepisów prawa materialnego, jak też przepisów postępowania. W takiej sytuacji, co do zasady, jako pierwsze podlegają rozpatrzeniu zarzuty naruszenia przepisów postępowania, gdyż weryfikacją prawidłowości wykładni przepisów prawa materialnego dokonanej przez Sąd pierwszej instancji jest możliwa jedynie w przypadku stwierdzenia braku uchybień natury procesowej, mogących mieć istotny wpływ na treść rozstrzygnięcia. W rozpoznawanej sprawie kolejność ta musi zostać odwrócona, gdyż zarzut naruszenia prawa procesowego został sformułowany w skardze kasacyjnej w taki sposób, iż jego zasadność bądź bezzasadność będzie konsekwencją zasadności bądź bezzasadności zarzutu naruszenia prawa materialnego.

Zarzuty naruszenia prawa materialnego zostaną rozpoznane łącznie, gdyż pozostają one ze sobą w związku. Zarzuty te są nieuzasadnione.

Istota zarzutów materialnych skargi kasacyjnej sprowadza się do zakwestionowania stanowiska Sądu pierwszej instancji co do braku podstaw prawnych po stronie B. do gromadzenia, przetwarzania i udostępniania danych osobowych innych niż objęte tajemnicą bankową. Autor skargi kasacyjnej stoi na stanowisku, że B. na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO w celu oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego może przetwarzać dane osobowe inne niż objęte tajemnicą bankową, w tym informacje o upadłości konsumenckiej.

Na gruncie rozpoznawanej sprawy Sąd pierwszej instancji uznał, że brak jest podstawy prawnej przetwarzania danych osobowych innych niż objęte tajemnicą bankową w sytuacji samodzielnego pozyskania ich przez B. z Monitora Sądowego i Gospodarczego (dalej: MSiG). Na gruncie rozpoznawanej sprawy B. uzyskała samodzielnie z MSiG, opublikowanego 20 lipca 2020 r., o numerze 139, następujące dane skarżącej: imię i nazwisko oraz numer PESEL, informację o ogłoszeniu upadłości konsumenckiej, datę wydania przez właściwy sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości konsumenckiej skarżącej, informację o wydaniu i dacie wydania przez właściwy sąd postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego. Sąd pierwszej instancji przyjął, iż art. 105 ust. 4 Prawa bankowego nie daje B. prawa przetwarzania innych danych niż stanowiące tajemnicę bankową. Uznał on również, że B. może przetwarzać dane osobowe wyłącznie w ramach wyznaczonych w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, a skoro ten przepis umożliwił powstanie B. tylko w celu przetwarzania informacji objętych tajemnicą bankową, to przepis ten wyłącza możliwość przetwarzania innych danych w oparciu o przepis art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO.

Naczelny Sąd Administracyjny podzieli decyzję Sądu pierwszej instancji w zakresie wykładni relewantnych na gruncie tej sprawy norm prawnych. Zgodnie z art. 105 ust. 4 wyżej powołanej ustawy banki mogą, wspólnie z bankowymi izbami gospodarczymi, utworzyć instytucje upoważnione do gromadzenia, przetwarzania i udostępniania bankom informacji stanowiących tajemnicę bankową w zakresie, w jakim informacje te są potrzebne w związku z wykonywaniem czynności bankowych oraz w związku ze stosowaniem metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa w części trzeciej rozporządzenia nr 575/2013.

Przepis ten stanowi mieszanekę normatywną o charakterze kompetencyjnym, określającym zakres działania, oraz o charakterze materialnym. W pierwszym rzędzie jest on podstawą kompetencyjną do utworzenia instytucji do gromadzenia, przetwarzania i udostępniania bankom informacji stanowiącej tajemnicę bankową, którą to instytucją jest B. W ten sposób wyznaczony został zarazem dość precyzyjnie zakres działania B. Przepis ten jest również szczególną normą materialną zezwalającą na jednostronne ograniczanie praw jednostki w zakresie jej danych osobowych. Nie wynika jednak z niego pełna,

szczególna podstawa prawna przetwarzania danych osobowych, gdyż zakres upoważnienia do przetwarzania danych osobowych określony został dość ogólnie przez wskazanie, że chodzi o dane objęte tajemnicą bankową w zakresie, w jakim informacje te są potrzebne w związku z wykonywaniem czynności bankowych oraz w związku ze stosowaniem metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa we wskazanym akcie normatywnym.

Dopiero z dalszych regulacji wynika szczegółowy zakres danych osobowych, które mogą być legalnie przetwarzane przez banki oraz inne podmioty rynku okołobankowego, w tym instytucje utworzone na podstawie art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, do jakich należy B. S.A. Zakres danych, które mogą być przetwarzane, zasady i czas przetwarzania wynikają z przepisów art. 105a Prawa bankowego. Przepisy tego artykułu odnoszą się do danych dotyczących osób, które nawiązały umowną więź prawną z bankiem. Przepisem, który określa zakres uprawnień do przetwarzania danych podmiotu, o którym mowa w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, jest przepis art. 105a ust. 4 Prawa bankowego, zgodnie z którym banki oraz instytucje, o których mowa w art. 105 ust. 4, mogą przetwarzać stanowiące tajemnicę bankową informacje dotyczące osoby fizycznej po wygaśnięciu zobowiązania wynikającego z umowy zawartej z bankiem lub inną instytucją ustawowo upoważnioną do udzielania kredytów, bez zgody osoby, której informacje dotyczą, do celów stosowania metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa w części trzeciej rozporządzenia nr 575/2013. W ustawie – Prawo bankowe brak jest zatem przepisu, który regulowałby uprawnienie do przetwarzania danych osoby fizycznej, co do której orzeczono upadłość konsumencką, która nie ubiegała się o nawiązanie stosunku zobowiązaniowego z bankiem, a tym samym bank nie zgromadził w związku z zawarciem stosunku zobowiązaniowego danych osobowych, które objęte zostałyby tajemnicą bankową.

W związku z takim zakresem regulacji rozstrzygnąć należy, czy pozytywny zakres regulacji należy potraktować jako regulację kompletną i tym samym, czy wywieść należy z tego zakaz przetwarzania przez B. innych danych niż objęte tajemnicą bankową, czy też pozytywny zakres regulacji wynikający z przepisów art. 105 ust. 4 i 105a ust. 4 ustawy – Prawo bankowe należy potraktować jako regulację częściową, która w zakresie kwestii nieobjętych jej zakresem może być uzupełniana przepisami RODO.

Dla rozstrzygnięcia podniesionych zarzutów naruszenia prawa materialnego konieczne jest przypomnienie, że prawo do ochrony danych osobowych jest prawem wolnościowym jednostki gwarantowanym zarówno w krajowym, jak i w unijnym porządku prawnym. Na płaszczyźnie krajowej regulacji prawo do ochrony danych osobowych znajduje oparcie w przepisie art. 51 Konstytucji RP. Przepis ten określa podstawowe uprawnienia składające się na prawo

do ochrony danych osobowych, w kwestiach szczegółowych odsyłając do regulacji ustawowej.

W piśmiennictwie przedmiotu przyjmuje się, że prawo do ochrony danych osobowych stanowi refleks ogólnej zasady autonomii informacyjnej człowieka i swego rodzaju emanację ogólnego prawa do prywatności, gwarantowanego w art. 47 Konstytucji RP, ze względu na to, że dane osobowe są częścią życia prywatnego bądź posługiwanie się danymi dotyczącymi innej osoby wkracza w przyznaną jej kompetencję do decydowania o swoim życiu osobistym (por.: J. Barta, P. Fajgielski, R. Markiewicz, *Ochrona danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 260–261).

Wywodząca się z prawa niemieckiego koncepcja autonomii informacyjnej jednostki jest przyjmowana również na gruncie prawa polskiego, co dostrzec można zarówno w poglądach doktrynalnych, jak też w judykaturze. W wyroku z 19 lutego 2002 r. (U 3/01; „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A” 2002, nr 1, poz. 3) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że tzw. autonomia informacyjna jednostki (gwarantowana w art. 51 Konstytucji RP), oznaczająca prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami znajdującymi się w posiadaniu innych podmiotów, są elementami składowymi prawa do ochrony prawnej życia prywatnego, gwarantowanego w art. 47 Konstytucji RP (na temat autonomii informacyjnej w orzecznictwie TK szerzej zob.: P. Litwiński, *Zasada autonomii informacyjnej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego a stosowanie przepisów o ochronie danych osobowych*, /w:/ *Ochrona danych osobowych w Polsce z perspektywy dziesięciolecia*, pod red. P. Fajgielskiego, Lublin 2008, s. 169–184). Zakres autonomii informacyjnej jednostki stale się zmniejsza, co jest spowodowane przesuwaniem ciężaru ochrony jednostki i jej prywatności w kierunku instytucjonalnych, publicznoprawnych instytucji i środków (M. Safjan, *Prawo do prywatności i ochrona danych osobowych w społeczeństwie informatycznym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 6, s. 5). Nie znaczy to jednak, że zmniejszanie tej autonomii następować może bez ustawowej podstawy prawnej (o czym poniżej), jak wskazuje autor skargi kasacyjnej.

Z kolei w porządku prawnym UE prawo do ochrony danych osobowych jest jednym z praw podstawowych, które zostało zagwarantowane w art. 8 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C nr 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., str. 389; dalej: KPP) oraz art. 16 ust. 1 TFUE, o czym przypomina motyw 1 preambuły. W myśl wskazanych powyżej przepisów każda osoba ma prawo do ochrony danych osobowych jej dotyczących. Zgodnie z art. 8 ust. 2 KPP, dane osobowe powinny być przetwarzane rzetelnie w określonych celach i za zgodą osoby zainteresowanej lub na innej uzasadnionej

podstawie przewidzianej ustawą; każdy ma prawo dostępu do przetwarzanych danych, które go dotyczą i prawo do dokonania ich sprostowania, natomiast ust. 3 wskazanego tu artykułu stanowi, iż przestrzeganie tych zasad podlega kontroli niezależnego organu.

Przepis art. 16 ust. 2 TFUE uprawnia Parlament Europejski i Radę UE do tego, aby stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, określili zasady dotyczące ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii oraz przez państwa członkowskie w wykonywaniu działań wchodzących w zakres zastosowania prawa Unii, a także zasady dotyczące swobodnego przepływu takich danych. W odniesieniu do unijnych instytucji i organów zasady zostały określone w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady 2018/1725 z 23 października 2018 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii i swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 45/2001 i decyzji nr 1247/2002/WE (Dz. Urz. UE L nr 295 z dnia 21 listopada 2018 r., s. 39 i n.), natomiast zasady ochrony danych przez państwa członkowskie regulowane są przepisami RODO.

Zmniejszanie się autonomii jednostki jest znakiem naszych czasów, jednak polski ustawodawca konstytucyjny wymaga, aby ograniczanie konstytucyjnych wolności i praw następowało w sposób określony w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Podkreślić należy, że dane osobowe są elementem konstytucyjnego prawa do prywatności. Zatem wskazane przepisy prawa bankowego, czy też przepis art. 6 ust. 1 RODO, należy postrzegać w kategoriach regulacji prawnej wprowadzającej ograniczenia w zakresie prawa do prywatności, co pociąga za sobą dwie konsekwencje. Pierwszą – odnoszoną do stanowienia prawa, drugą – do stosowania prawa. Gdy idzie o stanowienie prawa, ramy dalszego ograniczania prawa przez ustawodawcę zwykłego, poza przypadkami wskazanymi w przepisach art. 6 ust. 1 RODO, nakłada przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Dopuszcza on możliwość ograniczania praw uregulowanych w Konstytucji pod warunkiem, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw ustanawiane są w ustawach i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Poza wymogami formalnymi i materialnymi ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Przetwarzanie danych osobowych uważać zatem należy za ograniczenie konstytucyjnego prawa jednostki, a to oznacza, że jest ono w świetle przepisu art. 31 ust. 3 Konstytucji dopuszczalne wyłącznie w sytuacjach wskazanych

wyraźnie przez ustawę. Tym samym B. w ramach swojej wolności działalności gospodarczej może podejmować każdą aktywność w sektorze gospodarczym, która nie została mocą ustawy zabroniona. Jeśli jednak prowadzona działalność będzie związana z przetwarzaniem danych osobowych, to dla wykonywania tego rodzaju czynności konieczne jest legitymowanie się wyraźną podstawą ustawową do przetwarzania danych osobowych.

Z punktu widzenia procesów stosowania prawa przepis art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, czy art. 6 ust. 1 RODO, jako wprowadzający ograniczenia w zakresie konstytucyjnego prawa do prywatności, należy interpretować wyłącznie w ramach tzw. wykładni literalnej, tj. wykładni ścisłej – takiej, której rezultat pokrywa się z wynikiem wykładni językowej (szerzej na ten temat zob.: orzeczenie TK z 28 czerwca 2000 r., K 25/99, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2000, nr 5, poz. 141). Wymóg zastosowania technik tej wykładni wynika z charakteru przepisów art. 6 ust. 1 RODO, które mają charakter ograniczający prawa lub wolności jednostki. Stanowisko co do obowiązku interpretowania przepisów tego rodzaju według reguł wykładni literalnej jest ugruntowane w orzecznictwie TK (vide: wyrok TK z 25 lutego 1999 r., K 23/98, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1999, nr 2, poz. 25), w orzecznictwie SN (np. postanowienie SN z 14 stycznia 2009 r., IV CSK 344/08), a przede wszystkim w orzecznictwie NSA, który prezentuje je konsekwentnie od początku swojej działalności (np. wyroki NSA z: 15 czerwca 2000 r., I SA/Gd 606/98; 1 czerwca 2004 r., GSK 30/04), jak również w doktrynie (jako przykład wskazać można: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 191 i nast.).

Przekładając te ustalenia na grunt rozpoznawanej sprawy wskazać należy, że przepisy prawa bankowego przewidują w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego możliwość utworzenia podmiotu, który może przetwarzać dane osobowe uzyskiwane wyłącznie w trakcie świadczenia usług bankowych we wskazanych celach, zaś art. 105a ust. 1–6 Prawa bankowego regulują szczegółowe warunki, zakres, okoliczności i czas przetwarzania tych danych osobowych. Przepisy art. 105a ust. 1 i 1a wskazują szczegółowe cele, którym może służyć przetwarzanie danych osobowych, przepis ust. 1b – kategorie danych osobowych, które mogą być przetwarzane, przepis ust. 2 – przesłankę legalizującą przetwarzanie danych w postaci zgody osoby fizycznej, przepis ust. 3 – warunki przetwarzania danych osobowych bez zgody osoby fizycznej, przepis ust. 4 – warunki i cele przetwarzania danych osobowych bez zgody osoby fizycznej po wygaśnięciu zobowiązania, przepis ust. 5 – czas przetwarzania danych osobowych, a przepis ust. 6 – zakres przetwarzanych danych obejmujący dane o osobie fizycznej oraz o treści zobowiązania.

Istotne jest podkreślenie, iż przepisy te odnoszą się wyłącznie do przetwarzania danych osobowych klientów banku, z którymi doszło do nawiązania

relacji prawnej o charakterze zobowiązaniowym. Interpretacja tych przepisów z zastosowaniem reguł wykładni językowej prowadzić musi do wniosku, iż nie jest dopuszczalne przetwarzanie danych osobowych klientów banków, z którymi nie doszło do nawiązania przez bank stosunku zobowiązaniowego. Tym samym nie jest prawnie dopuszczalne przetwarzanie danych osobowych, które nie zostały pozyskane przy okazji dokonywania konkretnej czynności bankowej. Bank ani podmiot, o którym mowa w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego, nie ma „obowiązku prawnego” w rozumieniu art. 6 ust. 1 lit. c/ RODO przetwarzania danych osobowych osoby, z którą nie doszło do nawiązania relacji prawnej zobowiązaniowej, a której dane bank lub B. pozyskali samodzielnie z dostępnych źródeł, takich jak Monitor Sądowy i Gospodarczy. Przepisy art. 105a ust. 1–6 Prawa bankowego nie zawierają upoważnienia dla administratora do samodzielnego pozyskania danych osobowych, a następnie do przetwarzania danych osobowych opublikowanych w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, ograniczając swój zakres wyłącznie do danych osobowych klientów, którzy zawarli umowę z bankiem.

Prowadzić to musi do konkluzji, iż brak było możliwości przetwarzania danych osobowych skarżącej przez B. S.A. w W., gdyż osoba ta nie zawarła umowy z żadnym bankiem, a dane osobowe w zakresie informacji o upadłości konsumenckiej nie zostały pozyskane w kontekście umowy zawieranej z bankiem.

Naczelny Sąd Administracyjny podziela wykładnię prawa dokonaną przez Sąd pierwszej instancji, iż podstawą przetwarzania danych osobowych dla celów zarezerwowanych dla działalności B., o których mowa w art. 105 ust. 4 ustawy Prawo bankowe, które nie zostały pozyskane przy okazji dokonywania czynności bankowych, nie mógł być przepis art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO. B. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie wynikającym z przepisu art. 105 ust. 4 Prawa bankowego może bowiem przetwarzać tylko dane osobowe, o których mowa w art. 105a ust. 4 Prawa bankowego. Przepisy art. 105 ust. 4 i art. 105a ust. 4 ustawy – Prawo bankowe stanowią zatem kompleksową podstawę prawną przetwarzania danych osobowych i tylko w jej ramach możliwe jest przetwarzanie danych osobowych przez B. Przepisy te należy traktować jako podstawy ustawowe, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, niezbędne do ograniczania konstytucyjnych praw wynikających z art. 47 i 51 Konstytucji.

Przeciwko dopuszczalności oparcia przetwarzania danych osobowych innych niż objęte tajemnicą bankową dla oceny zdolności kredytowej i analizy ryzyka kredytowego na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO przemawia również charakter prawny tej podstawy przetwarzania danych osobowych i cele systemu prawa realizującego ochronę praw i wolności jednostki. Na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. Nr 133,

poz. 883) odpowiednik tego przepisu, który w miejsce RODO-wskiego zwrotu „uzasadnione interesy” posługiwał się zwrotem „usprawiedliwione cele”, orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęło, że zwrot ten jest niedookreślony, stanowi klauzulę generalną w znaczeniu funkcjonalnym i służy zapewnieniu luzu decyzyjnego podmiotowi stosującemu prawo w celu dostosowania treści decyzji stosowania prawa do ocen indywidualnych konkretnej sytuacji (wyrok NSA z 19 listopada 2001 r., II SA 2702/00). Wniosek ten może być dziś wprost odniesiony do regulacji prawnej zawartej w RODO. Stąd też słusznie podstawę przetwarzania danych osobowych z art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO uznaje się w literaturze przedmiotu za podstawę prowadzącą do nieprzewidywalności i braku pewności prawa (P. Barta, M. Kawecki, P. Litwiński, *Komentarz do art. 6 RODO, /w:/ Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Wybrane przepisy sektorowe. Komentarz*, pod red. P. Litwińskiego, Warszawa 2021, s. 188 i cytowana tam literatura). Jest to konsekwencja charakteru przepisu art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO jako klauzuli generalnej. Przepis ten nie poddaje się więc procesom jego wykładni. Ustalenie jego znaczenia następuje w procesie jego stosowania w konkretnej sprawie, przy czym jest to możliwe nie tyle w ramach prostego lub złożonego modelu subsumpcyjnego stosowania prawa (szerzej: J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 252–255), co w drodze ważenia „celów wynikających z prawnie uzasadnionych interesów” z „interesami lub prawami i wolnościami” konkretnej osoby, której dotyczy skonkretyzowany proces stosowania prawa (vide M. Kamiński, *Mechanizm i granice weryfikacji sądowoadministracyjnej a normy prawa administracyjnego i ich konkretyzacja*, Warszawa 2016, s. 245–322).

Dane osobowe pozwalające zdefiniować sytuację finansową jednostki stanowią współcześnie rodzaj informacji, który wywiera ważki wpływ na życie jednostki, a dysponowanie nimi ingeruje w sposób najsilniejszy z potencjalnie możliwych do wyobrażenia w konstytucyjne prawa i wolności jednostki, o których mowa w art. 47 i 51 Konstytucji. Stąd też co do zasady należy wykluczyć dopuszczalność przetwarzania danych tego rodzaju na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO. Traktując zatem ten przepis jako dość szczególny i wyjątkowy, kierować należy się zakazem rozszerzającej jego wykładni. Należy na tej samej zasadzie wykluczyć jego zastosowanie na zakresy nieobjęte przez inną pozytywną regulację prawną dopuszczającą w oparciu o inne niż RODO podstawy prawne przetwarzanie danych osobowych określających sytuację finansową jednostki, a to w celu „uzupełnienia” regulacji prawnej. Przekładając tę regułę na rozpoznawaną sprawę przyjąć należy, że jeśli przepisy ustawy – Prawo bankowe dopuszczają przetwarzanie konkretnych danych dla konkretnych celów wskazanych w ustawie przez dany podmiot (tj. B.) i regulacja ta ma charakter

kompleksowy, to z wykładni tych przepisów wynika zakaz przetwarzania jeszcze innych danych dla realizacji tych celów na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO. Naczelny Sąd Administracyjny stoi zatem na stanowisku, że w ramach działalności wyznaczonej w art. 105 ust. 4 ustawy – Prawo bankowe B. może przetwarzać tylko dane osobowe dla celów, o których mowa w art. 105 ust. 4 ustawy – Prawo bankowe i tylko w zakresie wynikającym z art. 105a ust. 4 Prawa bankowego, gdyż z pozytywnej regulacji wywieść należy zakres dopuszczalnego ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw jednostki odpowiadający standardom ingerencji wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji. *A contrario* zakazane jest przetwarzanie innych informacji, aniżeli informacje objęte tajemnicą bankową, nawet gdyby miało to służyć celom wskazanym w art. 105 ust. 4 i art. 105a ust. 4 ustawy – Prawo bankowe.

Tym samym użycie dyrektyw wykładni językowej w stosunku do przepisu art. 105 ust. 4 wyżej powołanej ustawy prowadzi do rezultatu, że ustawowa podstawa powstania i działalności B. określona w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego wskazuje na dopuszczalność przetwarzania danych osobowych w postaci informacji stanowiących tajemnicę bankową, jeśli informacje te są potrzebne w związku z wykonywaniem czynności bankowych oraz w związku ze stosowaniem metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa w części trzeciej rozporządzenia nr 575/2013.

W ten sposób ustawa legalizuje w ramach działalności wynikającej z art. 105 ust. 4 Prawa bankowego przetwarzanie przez B. tylko informacji objętych tajemnicą bankową, w zakresie określonym w art. 105a ust. 4 Prawa bankowego. Tym samym przepisy art. 105 ust. 4 i art. 105a ust. 4 Prawa bankowego stanowią pozytywną i kompleksową regulację podstaw prawnych przetwarzania danych osobowych przez B. i wyłączają możliwość przetwarzania innych danych niż określone w przepisie art. 105a ust. 4 Prawa bankowego w oparciu o przepis art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO w celu realizacji zadań, o jakich mowa w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego.

Konkludując, przetwarzanie danych osobowych stanowi ograniczenie konstytucyjnych praw wolnościowych jednostki uregulowanych w art. 47 i 51 Konstytucji, co oznacza, że jest ono w świetle przepisu art. 31 ust. 3 Konstytucji dopuszczalne wyłącznie w sytuacjach szczegółowo wskazanych przez ustawę. B. może przetwarzać dane osobowe w ramach działalności wyznaczonej w art. 105 ust. 4 ustawy – Prawo bankowe w celu, w jakim informacje te są potrzebne w związku z wykonywaniem czynności bankowych oraz w związku ze stosowaniem metod wewnętrznych oraz innych metod i modeli, o których mowa w części trzeciej rozporządzenia nr 575/2013, w zakresie danych określonych w art. 105a ust. 4 ustawy – Prawo bankowe. Pierwszy przepis zawiera ustawową podstawę powstania i działalności B. i dopuszcza tylko

w ramach działalności wynikającej z art. 105 ust. 4 przetwarzanie informacji objętych tajemnicą bankową, w zakresie określonym w art. 105a ust. 4 Prawa bankowego. W ten sposób przepis art. 105 ust. 4 ustawy – Prawo bankowe wyłącza możliwość przetwarzania innych danych niż określone w przepisie art. 105a ust. 4 Prawa bankowego w oparciu o przepis art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO w celu realizacji zadań, o jakich mowa w art. 105 ust. 4 Prawa bankowego. Jeśli zatem przepisy ustawy – Prawo bankowe dopuszczają przetwarzanie konkretnych danych dla konkretnych celów wskazanych w ustawie przez dany podmiot (tj. B.), to z wykładni tych przepisów wynika zakaz przetwarzania innych danych dla realizacji tych celów na podstawie art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO.

Jeśli B. w ramach wolności działalności gospodarczej podejmować będzie inną aktywność w sektorze gospodarczym, a jej prowadzenie będzie związane z przetwarzaniem danych osobowych, to dla dokonywania tego rodzaju czynności konieczne będzie legitymowanie się wyraźną podstawą ustawową do przetwarzania danych osobowych. Przetwarzanie danych w ramach takiej działalności, a więc działalności prowadzonej poza zakresem i celami wyznaczonymi przez przepisy art. 105 ust. 4 i 105a ust. 4 ustawy – Prawo bankowe, będzie mogło być oparte o jedną z podstaw określonych w art. 6 ust. 1 RODO.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznał zarzuty naruszenia prawa materialnego za nieuzasadnione.

Bezzasadność zarzutów naruszenia prawa materialnego prowadzi w swych konsekwencjach do całkowitej bezzasadności zarzutów naruszenia prawa procesowego sformułowanych w punkcie 1.2. skargi kasacyjnej i jego tiretach, jako że ich istota opierała się na założeniu, że przyjęta przez Sąd pierwszej instancji interpretacja norm materialnych i odmowa zastosowania przepisu art. 6 ust. 1 lit. f/ RODO nie jest prawidłowa. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji słusznie uznał, że organ nadzoru przeprowadził wyczerpujące postępowanie wyjaśniające, ustalił wszystkie istotne z punktu widzenia prawnie relewantnej normy prawa materialnego okoliczności faktyczne, dokonał ich oceny odpowiadającej wymogom z art. 80 k.p.a., a czynności procesowe przeprowadził w zgodzie z zasadami postępowania jurysdykcyjnego, w tym zasadami wynikającymi z przepisów art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. Istotne w sprawie było ustalenie, że nie doszło do zawarcia umowy ze skarżącą, a dane o jej upadłości konsumenckiej B. pozyskała samodzielnie, bez dokonywania czynności bankowych. Sąd pierwszej instancji prawidłowo zinterpretował stosowaną normę materialną, a następnie przeprowadził poprawny proces jej zastosowania do tak ustalonego stanu faktycznego, skutkiem czego prawidłowo zastosował w kolejnym kroku normę sankcjonującą.

Artykuł 141 § 4 p.p.s.a. stanowi, że uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzuty podniesione w skardze, stanowiska

pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, pisemne motywy powinny ponadto obejmować wskazania co do dalszego postępowania. Przepis ten określa zatem niezbędne elementy uzasadnienia, których zamieszczenie pozwala odtworzyć sposób rozumowania sądu, który doprowadził do takiego właśnie rozstrzygnięcia. Wskazuje on w swej treści na trzy elementy, które muszą się znaleźć w uzasadnieniu wyroku:

a) opis historyczny sprawy, zawierający prezentację jej okoliczności faktycznych, przebiegu i stanowisk stron do momentu podjęcia ostatecznego rozstrzygnięcia (decyzji, postanowienia bądź innej czynności administracyjnej) zaskarżonego do sądu administracyjnego,

b) prezentacja stanowisk stron w postępowaniu sądownoadministracyjnym obejmująca w pierwszym rzędzie zarzuty skargi oraz argumenty strony przeciwnej zawarte w odpowiedzi na nią, uzupełnione ewentualnie o stanowiska innych uczestników postępowania oraz

c) stanowisko sądu obejmujące wskazanie podstawy prawnej rozstrzygnięcia wraz z jej wyjaśnieniem.

Sporządzenie uzasadnienia jest czynnością następczą w stosunku do podjętego rozstrzygnięcia, stąd też tylko w nielicznych sytuacjach naruszenie tej normy prawnej może stanowić skuteczną podstawę skargi kasacyjnej. O naruszeniu tego przepisu można mówić w przypadku, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełnia jednego z ustawowych, wymienionych w jego treści warunków. Wyrok sądu pierwszej instancji nie będzie poddawał się kontroli sądownoadministracyjnej w przypadku braku wymaganych prawem części (np. w razie nieprzedstawienia stanu sprawy, czy też niewskazania lub niewyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia), a także wówczas, gdy będą one co prawda obecne, niemniej jednak obejmować będą treści podane w sposób niejasny, czy też nielogiczny, uniemożliwiający jednoznaczne ustalenie stanu faktycznego i prawnego, stanowiącego podstawę kontrolowanego wyroku sądu (por. wyroki NSA: z 15 czerwca 2010 r., II OSK 986/09; z 12 marca 2015 r., I OSK 2338/13).

Wbrew stanowisku skarżącej, Sąd pierwszej instancji nie naruszył art. 141 § 4 p.p.s.a. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało sporządzone w sposób umożliwiający kontrolę instancyjną, w szczególności zawiera ono wszystkie elementy konstrukcyjne wymienione w powyższym przepisie prawa i pozwala jednoznacznie ustalić przesłanki, jakimi kierował się Wojewódzki Sąd Administracyjny podejmując zaskarżone orzeczenie. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera też stanowisko co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Natomiast z treści skargi kasacyjnej wynika, że poprzez zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. autor skargi kasacyjnej w istocie próbuje podać w wątpliwość prawidłowość przyjętej przez

Sąd pierwszej instancji wykładni prawa materialnego. Jest to jednak bezskuteczne, gdyż wykładnia przepisów prawa materialnego dokonywana jest na etapie poprzedzającym wydanie wyroku, zaś przepis art. 141 § 4 p.p.s.a. naruszony może być na etapie jego pisemnego uzasadniania, tj. po jego wydaniu. To zaś – ze względu na kolejność dokonywania poszczególnych czynności procesowych przez Sąd – oznacza, że nie doszło do naruszenia ww. przepisu.

W konsekwencji powyższego żaden z zarzutów określonych w punktach 1.1. i 1.2. nie mógł okazać się uzasadniony.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wniosek z 5 listopada 2025 r. o skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytań prejudycjalnych, w oparciu o art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, nie zasługiwał na uwzględnienie. Przedmiotem pytania prejudycjalnego może być wykładni prawa unijnego. W skardze kasacyjnej zaś nie podniesiono zarzutu błędnej wykładni prawa UE, co oznacza, że ewentualne pozytywne rozpatrzenie pytania prejudycjalnego przez TSUE pozostawałoby bez wpływu na sposób rozpatrzenia skargi kasacyjnej. Na tym etapie postępowania nie jest możliwa jej zmiana lub uzupełnienie. Naczelny Sąd Administracyjny jest związany granicami skargi kasacyjnej, a to oznaczało, iż bez względu na treść wykładni prawa dokonanej przez TSUE niemożliwe było jej uwzględnienie w toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

W konsekwencji tego Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., uznał skargę kasacyjną za pozbawioną podstaw.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

54

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 10 grudnia 2025 r.
(III OSK 1744/25)**

Przewodniczący: sędzia NSA Zbigniew Ślusarczyk (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Hanna Knysiak-Sudyka, NSA Rafał Stasikowski

Upływ terminu określonego w art. 41 ust. 3 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. z 2021 r. poz. 1882) nie powoduje ustania stosunku

służbowego policjanta z mocy prawa, a wyłącznie nakazuje organom wydanie decyzji na tej podstawie, jeśli w trakcie terminu 3 miesięcy od dnia pisemnego zgłoszenia przez policjanta wystąpienia ze służby nie zostanie wydana decyzja o zwolnieniu ze służby na innej podstawie.

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 I.M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2025 r. w sprawie ze skargi I.M. na rozkaz personalny Komendanta Głównego Policji z dnia (...) listopada 2024 r., nr (...), w przedmiocie zwolnienia ze służby w Policji, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od I.M. na rzecz Komendanta Głównego Policji kwotę czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 13 czerwca 2025 r., II SA/Wa 96/25, 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 I.M. (dalej: skarżący, skarżący kasacyjnie) na rozkaz personalny Komendanta Głównego Policji z (...) listopada 2024 r., nr (...), w przedmiocie zwolnienia ze służby w Policji.

W uzasadnieniu wyroku Sąd pierwszej instancji wskazał, że skarżący został zwolniony ze służby w Policji na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. z 2021 r. poz. 1882; dalej: ustawa o Policji). U podstaw zwolnienia legło ustalenie, iż 1 sierpnia 2021 r. w ramach działań „Trzeźwa niedziela”, około godz. 06:58, na ul. (...) w miejscowości K., patrol Wydziału Ruchu Drogowego Komendy Miejskiej Policji (...) ujawnił fakt kierowania pojazdem marki Audi o numerze rejestracyjnym (...) przez – będącego w czasie wolnym od służby – skarżącego pod wpływem alkoholu. Skarżący został poddany badaniu pod kątem zawartości alkoholu w wydychanym powietrzu, w efekcie czego ustalono, że w pierwszym badaniu, przeprowadzonym o godz. 06:58, stężenie alkoholu w wydychanym przez niego powietrzu wynosiło – 0,13 mg/1, w drugim badaniu o godz. 07:15 – 0,12 mg/1 oraz w trzecim badaniu o godz. 07:49 – 0,07 mg/1.

Rozkazem personalnym z (...) października 2021 r., nr (...), organ pierwszej instancji zwolnił skarżącego ze służby w Policji z dniem 31 października 2021 r. Decyzji tej nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Po rozpoznaniu odwołania skarżącego od ww. rozkazu, organ pierwszej instancji stwierdził uchybienie terminu do wniesienia odwołania. Na skutek wyroku NSA z 16 lipca 2024 r., III OSK 223/23, stwierdzono jednak, że decyzja organu pierwszej instancji została stronie skutecznie doręczona dopiero 24 stycznia 2022 r., wobec czego odwołanie zostało wniesione w terminie. W takiej sytuacji wskazanym na wstępie rozkazem personalnym Komendant Główny Policji uchylił rozkaz personalny pierwszej instancji w części dotyczącej daty zwolnienia ze służby, ustalił datę zwolnienia ze służby na dzień doręczenia tego rozkazu, tj. 24 stycznia 2022 r., zaś w pozostałej części utrzymał w mocy zaskarżony rozkaz personalny.

Oddalając skargę Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organów Policji, iż w sprawie wystąpiła przesłanka zwolnienia skarżącego z uwagi na ważny interes służby. Organy Policji w uzasadnieniach swych decyzji w sposób przekonujący wskazały przyczyny, z powodu których w okolicznościach niniejszej sprawy zdecydowano się na rozwiązanie stosunku służbowego ze skarżącym. Skarżący jako funkcjonariusz Policji miał świadomość, jaki charakter ma macierzysta formacja oraz jakie wymogi prawne i etyczne muszą spełniać jej funkcjonariusze, a ponadto – że dobre imię i odbiór społeczny Policji zależy nie tylko od sposobu wykonywania powierzonych jej zadań, ale także od postawy w życiu zawodowym oraz prywatnym wszystkich policjantów.

W dalszej części Sąd odniósł się do raportu skarżącego z 2 sierpnia 2021 r., zawierającego prośbę o zwolnienie ze służby w Policji na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji. Zdaniem WSA w Warszawie nietrafnie skarżący wywodzi, że jego stosunek służby ustał w tej sytuacji po upływie terminu wskazanego w ww. przepisie, tj. 2 listopada 2021 r. i w związku z tym wyłączona była możliwość zwolnienia go ze służby na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji. Regulacja art. 41 ust. 3 ustawy o Policji nie oznacza, że to policjant zawsze decyduje o tym, w jakim trybie nastąpi rozwiązanie z nim stosunku służbowego, a nadto, że jeżeli funkcjonariusz zadeklaruje chęć wystąpienia ze służby, to organ pozbawiony jest w ogóle możliwości zwolnienia tego policjanta ze służby na innej, dopuszczonej ustawą podstawie. Organ wydał decyzję o zwolnieniu skarżącego ze służby na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy, w terminie określonym w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji. Jednocześnie w dniu wydania rozkazu personalnego przez organ pierwszej instancji data zwolnienia ze służby skarżącego została określona prawidłowo, a nieskuteczność doręczenia tego rozkazu personalnego w określonej dacie została dopiero później stwierdzona przez orzeczenia sądów administracyjnych. Nieskuteczność doręczenia nie oznacza, iż sam rozkaz jest wadliwy, a w dacie wydawania rozkazu personalnego przez organ pierwszej instancji nie można było przewidzieć, że zaistnieją problemy z jego doręczeniem.

Sąd stwierdził, że natychmiast wykonalny rozkaz organu pierwszej instancji został wydany w terminie, o którym mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji (rozkaz wydano 26 października 2021 r., tj. przed 2 listopada 2021 r.), jednakże próba jego doręczenia w dniu 26 października 2021 r. została prawomocnie uznana za bezskuteczną. Tym samym rozkaz ten został doręczony pełnomocnikowi skarżącego dopiero 24 stycznia 2022 r. W ocenie Sądu pierwszej instancji okoliczność doręczenia rozkazu personalnego po okresie, o którym mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, nie wpływa bowiem na prawidłowość zaskarżonego rozkazu personalnego. Kwestia ta miała jednak wpływ na rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, który rozpatrując odwołanie musiał uwzględnić fakt, że zwolnienie ze służby winno nastąpić po dacie doręczenia rozkazu personalnego organu pierwszej instancji, tj. 24 stycznia 2022 r.

Mając powyższe na uwadze Sąd pierwszej instancji uznał, że zarzuty skargi nie zasługiwały na uwzględnienie, a zaskarżony rozkaz personalny należało uznać za zgodny z prawem. Organ zebrał i rozpatrzył materiał dowodowy istotny dla podjęcia rozstrzygnięcia, prawidłowo rozważył interes społeczny względem słusznego interesu skarżącego oraz w sposób przekonujący wyjaśnił przesłanki podjętej decyzji.

Zarzucił naruszenie przepisu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię, tj. art. 41 ust. 3 ustawy o Policji wobec pominięcia, że stosunek służbowy I.M. – wobec złożenia przez skarżącego 2 sierpnia 2021 r. pisemnego raportu o wystąpieniu ze służby w Policji – ustał po upływie 3 miesięcy od jego złożenia, tj. 2 listopada 2021 r., co oznacza, że z tą chwilą organ utracił pierwszeństwo wyboru trybu zwolnienia policjanta, a co za tym idzie, ustalenie daty zwolnienia I.M. ze służby w Policji na dzień 24 stycznia 2022 r. było niedopuszczalne.

W oparciu o tak sformułowany zarzut skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz poprzedzającego go rozkazu personalnego i umorzenie postępowania w całości z uwagi na jego bezprzedmiotowość. Ponadto wniósł o zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm prawem przepisanych.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazano, że bezspornie organ pierwszej instancji zwolnił skarżącego ze służby w Policji z dniem 31 października 2021 r., jednakże na skutek wniesionego odwołania organ pierwszej instancji uchylił rozkaz w zakresie daty zwolnienia i ustalił ją na 24 stycznia 2022 r. Zdaniem skarżącego było to niedopuszczalne, albowiem stosunek służbowy, wobec złożenia 2 sierpnia 2021 r. na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji pisemnego raportu o wystąpieniu ze służby w Policji, ustał po upływie 3 miesięcy od jego złożenia, tj. w dniu 2 listopada 2021 r. Oznacza to, iż z dniem

2 listopada 2021 r. wygasło uprawnienie organu do zwolnienia skarżącego na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od skarżącego kasacyjnemu kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Podkreślił, że autor skargi kasacyjnej, zarzucając błędną wykładnię art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, w istocie w ramach tego zarzutu kwestionuje ustalenia faktyczne przyjęte za podstawę wyrokowania. Organ wskazał, że w sprawie przed upływem terminu do zwolnienia z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji wydano decyzję o zwolnieniu ze służby na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 tej ustawy. Fakt nieskuteczności doręczenia rozkazu personalnego organu pierwszej instancji oraz późniejszego doręczenia rozkazu personalnego po dacie wskazanej w rozkazie personalnym jako data zwolnienia, a zatem po dacie wynikającej z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, nie przemawia za wadliwością wydanej decyzji. Istotne jest to, że w dniu wydania decyzji data zwolnienia ze służby została określona prawidłowo. Kwestia doręczenia decyzji o zwolnieniu ze służby po okresie, o którym mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, nie wpływa na prawidłowość zaskarżonego rozkazu personalnego. Zmiana daty rozwiązania stosunku służbowego, spowodowana problemami z doręczeniem rozkazu personalnego o zwolnieniu skarżącego ze służby na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji, wydanego w okresie biegu terminu, o jakim mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, nie powoduje zmiany merytorycznego rozstrzygnięcia w zakresie zwolnienia funkcjonariusza ze służby w Policji na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji. W ocenie organu, wbrew twierdzeniom skarżącego kasacyjnie, jego stosunek służbowy nie ustał po upływie 3 miesięcy od złożenia pisemnego raportu o wystąpieniu ze służby w Policji, a zatem w dniu 2 listopada 2021 r., gdyż w tej dacie istniała decyzja o zwolnieniu skarżącego ze służby w Policji na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji, decyzji został nadany rygor natychmiastowej wykonalności, a organ był tą decyzją związany.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę 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 Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu dokonując kontroli zaskarżonego skargą

kasacyjną wyroku. W tych okolicznościach w sprawie badaniu podlegały wyłącznie zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej na uzasadnienie przytoczonych podstaw kasacyjnych.

W skardze kasacyjnej sformułowano wyłącznie zarzut naruszenia przepisu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię, tj. art. 41 ust. 3 ustawy o Policji wobec pominięcia, że stosunek służbowy I.M. – wobec złożenia przez skarżącego w dniu 2 sierpnia 2021 r. pisemnego raportu o wystąpieniu ze służby w Policji – ustał po upływie 3 miesięcy od jego złożenia, tj. 2 listopada 2021 r. Z uwagi na podstawy kasacyjne określone przez skarżącego kasacyjnie, Naczelny Sąd Administracyjny związany jest stanem faktycznym ustalonym przez Sąd pierwszej instancji, a obecnie ocenie Sądu kasacyjnego podlega wyłącznie zagadnienie, jakim jest skutek upływu terminu z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji w kontekście skuteczności wydanego przed upływem ww. terminu rozkazu personalnego organu pierwszej instancji, który został jednak stronie doręczony po upływie 3-miesięcznego terminu wskazanego w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji.

Z powyższego przepisu wynika, że „Policjanta zwalnia się ze służby w terminie do 3 miesięcy od dnia pisemnego zgłoszenia przez niego wystąpienia ze służby”. Skarżący kasacyjnie stoi na stanowisku, że upływ terminu 3 miesięcy skutkuje wygaśnięciem stosunku służbowego, co miałyby oznaczać, że z dniem 2 listopada 2021 r. wygaśło uprawnienie organu do zwolnienia skarżącego na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji.

Taki wniosek należy jednak ocenić jako nieuprawniony. W dotychczasowym orzecznictwie przyjęto, że zwolnienie ze służby w każdym przypadku następuje na podstawie rozkazu personalnego (decyzji), niezależnie od podstawy prawnej jego wydania. W wyroku z 23 lutego 2016 r., I OSK 1214/14, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „w przypadku złożenia przez policjanta wniosku o zwolnienie ze służby, obowiązkiem organu jest wydanie decyzji w przedmiocie zwolnienia policjanta, nie później niż w terminie do 3 miesięcy od daty złożenia wniosku”. Jednocześnie podzielić należy stanowisko, wedle którego „jeżeli organ do upływu terminu przewidzianego w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji dysponuje inną podstawą do rozwiązania z policjantem stosunku służbowego, to wybór trybu dokonywanego zwolnienia należy do uprawnionego organu. W takich przypadkach wniosek policjanta o zwolnienie go ze służby w trybie przewidzianym w art. 41 ust. 3 wskazanej ustawy nie ma bezwzględneho pierwszeństwa. W razie zaistnienia odrębnych, samostanowionych przesłanek przewidzianych w art. 41 ust. 1 lub ust. 2 ustawy o Policji, organ władny jest wszcząć z urzędu stosowne postępowanie i sam zdecydować o innej podstawie wykluczenia policjanta z grona funkcjonariuszy. Nie ma przy tym znaczenia data wszczęcia z urzędu postępowania, a mianowicie czy organ

uruchomił swe postępowanie jeszcze przed złożeniem przedmiotowego raportu, czy też w okresie biegu terminu, o jakim mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji” (wyrok NSA z 16 kwietnia 2024 r., III OSK 4074/21).

Sprawa zwolnienia ze służby w Policji jest sprawą administracyjną załatwianą w drodze rozkazu personalnego, będącego decyzją administracyjną. Oznacza to, że w razie zwolnienia ze służby w Policji na innej podstawie prawnej, lecz przed upływem terminu wskazanego w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, postępowanie w sprawie zwolnienia na wniosek samego policjanta staje się bezprzedmiotowe. „Nie można więc przyjąć (...), że istnieje swego rodzaju pierwszeństwo zwolnienia na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, a więc w istocie do czasu rozpoznania wniosku funkcjonariusza – organ nie powinien zwalniać go na podstawie obligatoryjnej przesłanki zwolnienia. Wskazać bowiem należy, że nie istnieje, na podstawie przepisów ustawy o Policji, jedna sprawa administracyjna dotycząca zwolnienia policjanta ze służby” – por. NSA w wyrokach: z 23 października 2025 r., III OSK 623/25; z 16 kwietnia 2024 r., III OSK 4074/21). W świetle przepisów ustawy o Policji nie zawsze policjant decyduje o tym, w jakim trybie nastąpi rozwiązanie z nim stosunku służbowego, a ponadto jeżeli funkcjonariusz zadeklaruje chęć wystąpienia ze służby, to organ nie jest pozbawiony możliwości zwolnienia tego policjanta ze służby na innej, dopuszczanej ustawą podstawie (por. wyrok NSA z 8 stycznia 2016 r., I OSK 1481/14).

Podsumowując powyższe ustalenia, sprawa zwolnienia policjanta ze służby rozpoznawana jest w trybie administracyjnym, w drodze władczego oświadczenia woli organu Policji. Art. 41 ustawy o Policji przewiduje konkurencyjne podstawy prawne zwolnienia ze służby, zaś zaistnienie którejkolwiek z przesłanek wskazanych w tym przepisie powoduje wszczęcie odrębnego postępowania administracyjnego. Każde z postępowań wskazanych w art. 41 ustawy o Policji zmierza jednak do wydania rozkazu personalnego o zwolnieniu ze służby w Policji, wobec czego załatwienie sprawy w określonym trybie wyłącza możliwość zwolnienia policjanta na innej podstawie prawnej. Ustalenia te należy w szczególności odnieść do trybu z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, tj. zwolnienia na wniosek policjanta. Wskazany w tym przepisie termin 3 miesięcy od dnia pisemnego zgłoszenia przez stronę wystąpienia ze służby jest terminem załatwienia sprawy. Jeżeli przed upływem terminu organ wyda decyzję o zwolnieniu ze służby w ramach innej podstawy prawnej, uznając spełnienie przesłanki zwolnienia np. z uwagi na ważny interes służby (art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji), czyni to bezprzedmiotowym postępowanie prowadzone na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji. Sam upływ terminu 3-miesięcznego wskazanego w tym przepisie – wbrew stanowisku skarżącego kasacyjnie – nie wywołuje bowiem skutku materialnoprawnego w postaci zwolnienia ze służby, a jedynie powoduje beczynność organu. NSA w składzie

orzekającym podziela pogląd, iż „Brak wymaganej art. 41 ust. 3 ustawy o Policji reakcji ze strony właściwego komendanta na żądanie funkcjonariusza nie powoduje, że po upływie 3 miesięcy od doręczenia tego żądania nastąpi rozwiązanie służbowego stosunku pracy. Funkcjonariusz Policji, którego żądanie zwolnienia ze służby w Policji nie zostanie uwzględnione, ma prawo złożyć skargę na milczenie organu administracyjnego” (por. W. Kotowski /w:/ *Ustawa o Policji. Komentarz*, LEX/el. 2024, art. 41, pkt 27).

W okolicznościach niniejszej sprawy, wobec złożenia przez skarżącego w dniu 2 sierpnia 2021 r. raportu o zwolnieniu ze służby, bezspornie termin określony w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji upłynął dnia 2 listopada 2021 r. Jednocześnie przed upływem tego terminu został wydany natychmiast wykonalny rozkaz personalny o zwolnieniu ze służby, który został skarżącemu doręczony po dniu 2 listopada 2021 r. Powstaje zatem pytanie, czy organy Policji skutecznie rozwiązały stosunek służbowy skarżącego na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi pozytywnej. Błędnie wywodzi skarżący kasacyjnie, jakoby sam upływ terminu z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji skutkował wygaśnięciem stosunku służbowego w tym trybie. Sprawa zwolnienia policjanta na wniosek jest bowiem sprawą załatwianą w drodze decyzji, wobec czego sam upływ czasu nie powoduje wygaśnięcia stosunku służbowego. W tym zakresie trafnie wywodzi organ podnosząc w odpowiedzi na skargę kasacyjną, że stosunek służbowy skarżącego nie ustał niejako automatycznie w dniu 2 listopada 2021 r. Oczywiście, nie oznacza to, że organy Policji mogą dowolnie przedłużać postępowanie w przedmiocie zwolnienia ze służby. Ocenie należy zatem poddać skuteczność wydania rozkazu personalnego z 26 października 2021 r.

Oceniając legalność rozkazu z 26 października 2021 r. należy przyjąć, że organ przed upływem terminu wskazanego w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji załatwił sprawę zwolnienia skarżącego ze służby. Rozkazowi wydanemu na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 ustawy o Policji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Oznacza to, że w dacie 2 listopada 2021 r. organ nie był już uprawniony do wydania decyzji o zwolnieniu skarżącego w innym trybie. Organ w tej dacie załatwił sprawę administracyjną przez wydanie ww. rozkazu, zaś wydanie konkurencyjnej decyzji, na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, stanowiłoby dwukrotne rozstrzygnięcie sprawy zwolnienia ze służby, stanowiąc przesłankę stwierdzenia nieważności drugiej z wydanych decyzji, na podstawie art. 156 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.).

Rację mają Komendant Główny Policji i Sąd pierwszej instancji, odróżniając wadliwość doręczenia decyzji od wady samej decyzji administracyjnej. Wydając

rozkaz z 26 października 2021 r. nie sposób było przewidzieć tego, iż przed upływem terminu z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji rozkaz ten nie zostanie skutecznie doręczony stronie postępowania. Oceny legalności zaskarżonej decyzji sąd administracyjny dokonuje biorąc pod uwagę stan faktyczny i prawny z daty wydania tej decyzji. O nielegalności decyzji nie mogą decydować okoliczności faktyczne, które wystąpiły po dacie wydania decyzji. Czynność doręczenia decyzji jest czynnością faktyczną, wywołującą określone konsekwencje prawne – od daty doręczenia uzależnia się wejście decyzji do obrotu prawnego i rozpoczęcie biegu terminu do wniesienia odwołania. Konsekwencje te związane są jednak z samym wykonaniem decyzji, a nie z faktem jej wydania. Jak słusznie zauważa Komendant Główny Policji, fakt nieskuteczności doręczenia rozkazu personalnego organu pierwszej instancji oraz późniejszego doręczenia rozkazu personalnego po dacie wskazanej w rozkazie personalnym jako data zwolnienia, a zatem po dacie wynikającej z art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, sam w sobie nie przemawia za wadliwością wydanej decyzji. Istotne jest to, że w dniu wydania decyzji data zwolnienia ze służby została określona prawidłowo. Kwestia doręczenia decyzji o zwolnieniu ze służby po okresie, o którym mowa w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, nie wpływa na prawidłowość zaskarżonego rozkazu personalnego.

Podkreślić należy, iż skarżący kasacyjnie nie zakwestionował prawidłowości nadania rozkazowi personalnemu organu pierwszej instancji rygору natchmiastowej wykonalności. Tym samym należy przyjąć, iż organ pierwszej instancji prawidłowo uznał spełnienie przesłanek uzasadniających wykonanie nieostatecznej decyzji o zwolnieniu ze służby (art. 108 k.p.a.).

Podsumowując, w dniu 2 listopada 2021 r., a więc w ostatnim dniu terminu załatwienia sprawy z wniosku skarżącego o zwolnienie ze służby w Policji na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy o Policji, wydana została decyzja o zwolnieniu ze służby na podstawie art. 41 ust. 2 pkt 5 tejże ustawy. Fakt późniejszego doręczenia tej decyzji nie zmienia okoliczności, iż w powyższej dacie organ Policji nie był już uprawniony do wydania decyzji w konkurencyjnym trybie, ponieważ doprowadziłoby to do podważenia rozkazu personalnego z 26 października 2021 r., nr (...). Upływ terminu określonego w art. 41 ust. 3 ustawy o Policji nie powoduje ustania stosunku służbowego policjanta z mocy prawa, a wyłącznie nakazuje organom wydanie decyzji na tej podstawie, jeśli w trakcie terminu 3 miesięcy od dnia pisemnego zgłoszenia przez policjanta wystąpienia ze służby nie zostanie wydana decyzja o zwolnieniu ze służby na innej podstawie. Późniejsze doręczenie wydanej decyzji wpływa wyłącznie na określenie daty wywołania skutku prawnego, tj. daty zwolnienia ze służby.

Ponieważ na skutek nieprawidłowości pierwotnego doręczenia rozkaz personalny z 26 października 2021 r. został stronie doręczony dopiero 24 stycznia 2022 r., prawidłowo Komendant Główny Policji uchylił rozkaz personalny

organu pierwszej instancji w części dotyczącej daty zwolnienia ze służby, ustalając datę zwolnienia ze służby na dzień doręczenia tego rozkazu, w pozostałej części utrzymując w mocy zaskarżony rozkaz personalny. W orzecznictwie NSA utrwalone jest bowiem stanowisko, że „Ustanie stosunku służbowego następuje z dniem doręczenia decyzji o zwolnieniu funkcjonariusza ze służby niezależnie od tego, czy w tym dniu decyzja stała się decyzją ostateczną (...)” – wyroki NSA: z 23 lutego 2024 r., III OSK 1944/22; z 23 czerwca 2014 r., I OSK 1013/13; z 14 marca 2006 r., I OSK 941/05.

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 od I.M. na rzecz Komendanta Głównego Policji, ograniczających się do wynagrodzenia radcy prawnego, orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a.

55

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 16 stycznia 2026 r.
(III OSK 2261/25)**

Przewodniczący: sędzia NSA Zbigniew Ślusarczyk (sprawozdawca)

Uchwała Prezydium Sejmu o obniżeniu uposażenia posła nie ma charakteru aktu z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 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 A.K. od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2025 r. odrzucającego skargę A.K. na uchwałę Prezydium Sejmu z dnia (...) maja 2025 r., nr (...), w przedmiocie obniżenia uposażenia poselskiego oraz **o d d a l i ł** wniosek Prezydium Sejmu o zasądzenie od A.K. zwrotu kosztów postępowania.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie, Sąd pierwszej instancji) postanowieniem z 10 września 2025 r., I SA/Wa 1322/25, na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 i § 3 oraz art. 232 § 1 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.) odrzucił skargę A.K. (dalej: skarżąca) na uchwałę Prezydium Sejmiku z (...) maja 2025 r., nr (...), w przedmiocie obniżenia uposażenia poselskiego (pkt 1) oraz zwrócił skarżącą wpis od skargi w kwocie 200 zł (pkt 2).

W uzasadnieniu postanowienia Sąd wskazał, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje, postanowienia, akty i czynności wskazane w art. 3 p.p.s.a. Zdaniem Sądu, ani ze względu na podmiot, którego akt zaskarżono w tej sprawie, ani ze względu na przedmiot zaskarżenia, skarga nie podlega kognicji sądu administracyjnego.

Analizując podmiot, którego akt zaskarżono, WSA w Warszawie wskazał, iż Prezydium Sejmiku jest wewnętrznym organem Sejmiku, a jego zadania w zasadzie skupiają się na podejmowaniu czynności mających wpływ na prace izby niższej parlamentu. Prezydium posiada co prawda kompetencje w sprawach regulaminowych posłów, jednak jego rozstrzygnięcia co najwyżej podlegają kontroli Sejmiku. Natomiast stosownie do art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) kontroli sądów administracyjnych poddana została działalność administracji publicznej. Prezydium Sejmiku, jako organ Sejmiku, czyli organ władzy ustawodawczej, nie należy do organów administracji publicznej, których działanie podlega kontroli sądów administracyjnych.

Odnosząc się do przedmiotu skargi Sąd pierwszej instancji uznał, że sporna uchwała nie stanowi również aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej, o jakiej mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Akt ma charakter aktu indywidualnego z zakresu administracji publicznej, jeśli jest kierowany przez organ administracji do konkretnego podmiotu administrowanego, a przedmiotem aktu jest określony i zindywidualizowany stosunek administracyjny (uprawnienie lub obowiązek), którego źródłem jest przepis prawa powszechnie obowiązującego. Zdaniem Sądu zaskarżona uchwała nie została wydana przez organ administracji publicznej ani w zakresie działania administracji publicznej.

Skargę kasacyjną wniosła skarżąca, zaskarżając powyższe postanowienie w całości. Zarzuciła naruszenie przepisów postępowania, mające wpływ na treść orzeczenia, tj.:

1. art. 5a § 4 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267; dalej: p.u.s.a.) polegające na niezawiadomieniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie o składzie rozpoznającym sprawę, w rezultacie czego strona skarżąca została pozbawiona możliwości obrony swoich praw, co doprowadziło do nieważności postępowania w rozumieniu art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a.;

2. art. 58 § 1 pkt 1 i § 3 p.p.s.a., a także art. 3 § 2 pkt 4 w związku z art. 1 p.p.s.a. w związku z art. 1 p.u.s.a. oraz art. 184 Konstytucji RP polegające na wadliwym przyjęciu, że Prezydium Sejmu jako organ rozstrzygający o indywidualnych uprawnieniach posłów do otrzymywania uposażenia poselskiego nie jest organem administracji publicznej, a uchwała Prezydium Sejmu o obniżeniu uposażenia poselskiego nie jest aktem lub czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, należącą do właściwości sądów administracyjnych, co skutkowało odrzuceniem skargi;

3. art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 w związku z art. 7 Konstytucji RP, a także art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: EKPC), polegające na nieprzeprowadzeniu sądowej kontroli administracji publicznej, w rezultacie czego skarżąca została pozbawiona prawa dostępu do sądu i sądowej ochrony swoich praw, a także na pozbawieniu skarżącej prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia jej sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości i przekazanie sprawy WSA w Warszawie do ponownego rozpoznania. Ponadto wniosła o zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podkreśliła, że przedmiotem zaskarżenia było władcze i indywidualne rozstrzygnięcie Prezydium Sejmu, a nie jego działalność ustawodawcza, czy też czynność polegająca na organizacji pracy izby niższej parlamentu. Zgodziła się z tezą, że działalność ustawodawcza objęta autonomią parlamentarną nie podlega co do zasady kontroli sądowoadministracyjnej. Jednak przedmiotem niniejszej sprawy nie jest działalność legislacyjna, czy organizacja pracy parlamentu, lecz mające charakter władczy jednostkowe orzeczenie Prezydium Sejmu dotyczące uprawnień konkretnego posła.

Zdaniem strony skarżącej Prezydium Sejmu (inaczej niż Marszałek Sejmu) nie jest organem konstytucyjnym, a uchwała Prezydium Sejmu w przedmiocie obniżenia uposażenia nie jest czynnością podejmowaną w oparciu o konstytucyjne uprawnienie do przewodniczenia obradom Sejmu (art. 110 ust. 2 Konstytucji). Nie są to zatem działania o charakterze ustrojowym, które

co do zasady nie mieszczą się w zakresie administracji publicznej (takie jak np. wykonywanie prerogatyw konstytucyjnych przez Prezydenta RP). Przedmiotem skargi jest następczy w stosunku do przebiegu obrad Sejmu akt jego organu godzący w ustawowe uprawnienia parlamentarzysty do otrzymywania uposażenia poselskiego. Innymi słowy, akt Prezydium Sejmu, który powinien zostać poddany kontroli sądownoadministracyjnej, nie stanowi wykonywania władzy ustawodawczej (stanowienia prawa), ani władzy sądowniczej (wymiar sprawiedliwości), ani też nie stanowi wykonywania kompetencji o charakterze ustrojowym (konstytucyjnym).

W odpowiedzi na skargę Prezydium Sejmu wniosło o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W uzasadnieniu odpowiedzi na skargę kasacyjną wskazano, że zgodnie z art. 184 Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Jak trafnie uznał WSA w Warszawie w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia, uchwały wydanej przez wewnętrzny organ władzy ustawodawczej, jakim jest Prezydium Sejmu, nie sposób zakwalifikować jako „działalności administracji publicznej”. Zaskarżone uchwały Prezydium Sejmu zostały wydane przez organ wewnętrzny Sejmu, funkcjonujący na podstawie Regulaminu Sejmu, niewyposażony przez ustawę w jakąkolwiek formę władztwa administracyjnego, która pozwalałaby na kreowanie stosunków administracyjno-prawnych w stosunku do podmiotów zewnętrznych. Stanowiły one formę wewnętrznego działania o charakterze organizacyjno-porządkowym, przybierającego w istocie formę swoistego postępowania dyscyplinarnego.

W ocenie Prezydium Sejmu wolności mandatu poselskiego nie można utożsamiać z pełnym woluntaryzmem w zakresie działalności posła, którego nie da się pogodzić z oczywistym z perspektywy ustawy zasadniczej faktem, że podstawowa część pracy parlamentarzysty sprawowana jest w ramach kolegialnego organu władzy ustawodawczej, jakim jest Sejm. Jak każdy inny organ władzy publicznej, Sejm powinien mieć – na poziomie unormowań prawnych – zapewnioną organizacyjną i funkcjonalną sprawność działania, która wykluczałaby możliwość utrudniania czy paraliżowania jego funkcji. Relacje pomiędzy Prezydium Sejmu, które jest wewnętrznym organem izby niższej parlamentu, a posłem mają charakter typowego stosunku wewnątrzorganizacyjnego w ramach kolegialnego organu władzy publicznej (ustawodawczej), który z całą pewnością nie jest normowany przepisami prawa administracyjnego ani objęty zakresem władczych kompetencji administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP. Dodano, że sytuacja prawna posła jako

członka kolegiального organu władzy ustawodawczej, w tym jego uprawnienia socjalno-bytowe, nie są unormowane przepisami prawa administracyjnego, lecz specyficznymi regulacjami o charakterze ustrojowym (na poziomie konstytucyjnym, ustawowym oraz regulaminowym).

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę 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. Nie zachodzi też żadna z przesłanek z art. 189 p.p.s.a., które Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu, kontrolując zaskarżone skargą kasacyjną postanowienie. W tych okolicznościach w sprawie badaniu podlegały wyłącznie zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej na uzasadnienie przytoczonej podstawy kasacyjnej.

Skarga kasacyjna podlega oddaleniu jako niezawierająca usprawiedliwionych podstaw.

Odnosząc się do najdalej idącego zarzutu naruszenia art. 5a § 4 p.u.s.a. stwierdzić należy, że jest on bezzasadny. Naruszenia tego przepisu strona skarżąca upatruje w niezawiadomieniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie o składzie rozpoznającym sprawę, w rezultacie czego strona skarżąca została pozbawiona możliwości obrony swoich praw, co miało doprowadzić do nieważności postępowania w rozumieniu art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a. Jednakże zgodnie z art. 5a § 2 p.u.s.a. „Wniosek o stwierdzenie przesłanek, o których mowa w § 1, może być złożony wobec sędziego sądu administracyjnego lub sędziego delegowanego do pełnienia obowiązków sędziego w sądzie administracyjnym wyznaczonego do składu sądu rozpoznającego sprawę co do istoty lub skargę kasacyjną”. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, iż postanowienie odrzucające skargę nie jest orzeczeniem rozpoznającym sprawę co do istoty. Wobec tego sąd administracyjny rozpoznając kwestię dopuszczalności skargi na uchwałę Prezydium Sejmu w przedmiocie obniżenia uposażenia poselskiego nie był zobowiązany do zawiadomienia strony skarżącej o składzie orzekającym w tym przedmiocie. Istotą sprawy sądowoadministracyjnej, zgodnie z art. 1 § 1 p.u.s.a., jest sprawowanie wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie innych sporów określonych w tym przepisie. Kategoria „orzeczeń rozpoznających sprawę co do istoty” obejmuje przede wszystkim wyroki, a zatem orzeczenia rozstrzygające sprawę w rozumieniu art. 132 p.p.s.a. Kategoria ta obejmuje także inne niż wyrok orzeczenia, jeśli na podstawie

przepisów szczególnych rozpoznanie sprawy nie następuje w drodze wyroku, analogicznie jak ma to miejsce w odniesieniu do postanowień organu rozstrzygających co do istoty sprawę administracyjną, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.

Powyższe ustalenia pozwalają przejść do analizy zarzutów 2 i 3 skargi kasacyjnej, związanych z dopuszczalnością skargi na uchwałę Prezydium Sejmu w przedmiocie obniżenia uposażenia poselskiego. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, za odrzuceniem skargi przemawia zarówno aspekt podmiotowy, tj. status Prezydium jako podmiotu niebędącego organem administracji publicznej, jak i przedmiotowy, tj. ustalenie, iż sprawa obniżenia uposażenia nie stanowi sprawy z zakresu administracji publicznej.

Na wstępie Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, iż bezspornie uchwała Prezydium Sejmu w przedmiocie obniżenia uposażenia poselskiego ma charakter władczy oraz indywidualny. Prezydium, na podstawie art. 23 ust. 1 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (M.P. z 2022 r. poz. 990 ze zm.; dalej: Regulamin Sejmu), decyduje o obniżeniu uposażenia lub diety parlamentarnej posła, w wysokości nieprzekraczającej 1/2 uposażenia poselskiego lub pełnej diety parlamentarnej miesięcznie na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. Zgodnie z ust. 2 powołanego artykułu – „Od uchwały o obniżeniu uposażenia lub diety parlamentarnej, o której mowa w ust. 1, posłowi przysługuje, w terminie 7 dni od dnia doręczenia uchwały, wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez Prezydium Sejmu. Prezydium Sejmu ponownie rozpatruje sprawę po zasięgnięciu opinii Konwentu Seniorów”. Prezydium Sejmu obniżając uposażenie poselskie rozstrzyga sprawę indywidualną posła, czyniąc to w drodze jednostronnego aktu.

Skarżąca kasacyjnie upatruje podstaw kognicji sądu administracyjnego w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem, kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż decyzje i postanowienia akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572), postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.), oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw. Zasadnicze cechy innego aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej

wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w uchwale z 3 września 2013 r., I OPS 2/13 (ONSAiWSA 2014, nr 1, poz. 2), stwierdzając, że jako objęte dyspozycją art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. można zakwalifikować akty lub czynności, które:

a) mają charakter władczy, chociaż nie mają charakteru decyzji ani postanowienia, te bowiem są zaskarżalne na podstawie art. 3 § 2 pkt 1–3 p.p.s.a.;

b) są podejmowane w sprawach indywidualnych;

c) mają charakter publicznoprawny, ponieważ tylko w tym zakresie działalność administracji została poddana kontroli sądów administracyjnych;

d) dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisu prawa, co oznacza, że musi istnieć ścisły i bezpośredni związek między działaniem (zaniechaniem określonego działania) organu administracji a możliwością realizacji uprawnienia (obowiązku) wynikającego z przepisu prawa przez podmiot niepowiązany organizacyjnie z organem wydającym dany akt lub podejmującym daną czynność.

Powstaje zatem pytanie, czy uchwała w przedmiocie uposażenia poselskiego jest aktem z zakresu administracji publicznej. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem NSA, pojęcie to należy wyklądać szeroko. Wykładnia pojęcia aktów podejmowanych w sprawach z zakresu administracji publicznej przeszła na przestrzeni lat ewolucję w kierunku gwarantującym w jak największym stopniu prawo do sądu, a tym samym wskazującym na potrzebę szerokiego rozumienia tego pojęcia. Obecnie nie budzi już wątpliwości ani w doktrynie, ani w orzecznictwie, że sprawy z zakresu administracji publicznej obejmują wszelkie działania administracji publicznej z wyłączeniem tych, które rodzą bezpośrednio skutki cywilnoprawne (postanowienie NSA z 25 września 2020 r., I OSK 1256/20). Aby można było mówić o akcie z zakresu administracji publicznej, nawet w szerokim rozumieniu tego pojęcia, przedmiot aktu musi koncentrować się na administrowaniu jako przedmiocie działalności administracji publicznej.

Sama działalność administracji publicznej to bezpośrednia, praktyczna realizacja zadań państwa przez powołane do tego organy państwa, zgodnie z przepisami prawa materialnego, które normują treść zadań państwa oraz podstawy prawne działania organów, a w następstwie konsekwencje prawne dla stosunków prawnych, bądź przez ich kształtowanie z mocy prawa, bądź jako podstawy władczej indywidualizacji w przewidzianej w przepisach prawa materialnego formie. Działalność administracji publicznej jest to zatem bezpośrednio, praktyczne realizowanie zadań państwa przez kształtowanie stosunków prawnych w określonych dziedzinach życia społecznego, zgodnie z treścią wyznaczoną w normach materialnego prawa administracyjnego (tak NSA w postanowieniu z 11 maja 2021 r., III OSK 3265/21).

Należy zatem poddać ocenie, czy obniżenie uposażenia poselskiego stanowi administrowanie rozumiane jako bezpośrednie realizowanie zadań państwa, w tym na jakiej podstawie prawnej jest podejmowana uchwała w tym przedmiocie. Nie ulega wątpliwości, że administrowaniem nie jest działalność ustawodawcza ani sądownicza, choć także organy tych segmentów władzy mogą podejmować działania polegające na administrowaniu. Jednakże, jak przyjęto w powołanym postanowieniu z 11 maja 2021 r., III OSK 3265/21: „dla przyjęcia, że dany akt lub czynność (...) nie podlega kognicji sądów administracyjnych, konieczne jest wskazanie, iż w konkretnej sprawie ten podmiot nie stosuje prawa administracyjnego i nie wykonuje zadań administracji publicznej”.

Jak już wspomniano, podstawą prawną uchwały o obniżeniu uposażenia poselskiego jest art. 23 Regulaminu Sejmu. Zagadnienie uposażenia poselskiego zostało jednak dostrzeżone już na poziomie ustawy zasadniczej, która w art. 106 wskazuje, że „Warunki niezbędne do skutecznego wypełniania obowiązków poselskich oraz ochronę praw wynikających ze sprawowania mandatu określa ustawa”. Niewątpliwie celem uposażenia poselskiego jest zapewnienie parlamentarzystom warunków niezbędnych do wykonywania powierzonych im obowiązków. Uwagę zwraca wynikający z powyższego przepisu nakaz zapewnienia ochrony praw posła oraz dookreślenia instrumentów tej ochrony na poziomie ustawowym (por. P. Radziejewicz /w:/ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. P. Tuleji, Warszawa 2023, art. 106).

Na poziomie ustawy uposażenie poselskie zostało uregulowane w ustawie z dnia 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora (Dz.U. z 2024 r. poz. 907; dalej: u.w.m.p.s.). Zgodnie z art. 25 u.w.m.p.s., „Posłom i senatorom w okresie sprawowania mandatu, licząc od pierwszego posiedzenia Sejmu lub Senatu, przysługuje uposażenie poselskie lub senatorskie, zwane dalej »uposażeniem«, wypłacane miesięcznie, także za niepełne miesiące sprawowania mandatu”. Zasady obniżania uposażeń posłów i senatorów, zgodnie z ust. 5 ww. artykułu, określają regulaminy Sejmu, Senatu i Zgromadzenia Narodowego. W doktrynie przyjmuje się, że uposażenie poselskie nie jest wynagrodzeniem za pracę. Jak wskazują K. Grajewski i J. Stelina, „Według powszechnie przyjmowanego w doktrynie i judykaturze poglądu, parlamentarzysta nie pozostaje w stosunku pracy z Sejmem lub Senatem, ani tym bardziej z państwem (Skarbem Państwa) (...). Wymienione cechy, a w szczególności najważniejsza z nich, jaką jest podporządkowanie pracownika podmiotowi zatrudniającemu, nie zachodzą w sytuacji prawnej parlamentarzystów. Wyklucza to tym samym kwalifikowanie zatrudnienia posłów i senatorów jako pracowniczego. Z podobnych względów nie można też uznawać ich za pozostających w zatrudnieniu cywilnoprawnym i służbowym”. Zdaniem tych autorów, stosunek posła jest przykładem zatrudnienia typu ustrojowego, bądź zatrudnieniem

konstytucyjnoprawnym (K. Grajewski, J. Stelina /w:/ P.J. Uziębło, K. Grajewski, J. Stelina, *Komentarz do ustawy o wykonywaniu mandatu posła i senatora*, Warszawa 2014, art. 25, pkt 2).

Podsumowując tę część rozważań należy stwierdzić, że jakkolwiek stosunek łączący posła z Sejmem nie jest stosunkiem pracy, to uposażenie poselskie jest odpowiednikiem wynagrodzenia za pracę. Kształtowanie uposażenia poselskiego nie jest aktem z zakresu administracji publicznej, rozumianej jako stosowanie prawa administracyjnego i bieżące załatwianie spraw publicznych, bowiem jego podstawą nie jest norma prawa administracyjnego. Poseł jako członek organu kolegialnego władzy ustawodawczej – Sejmu, po spełnieniu przesłanek ustawowych, jest dysponentem prawa do uposażenia, a podstawą kształtowania wysokości uposażenia (jego obniżenia) jest norma prawa konstytucyjnego. Norma ta z mocy art. 106 Konstytucji RP oraz art. 25 ust. 5 u.w.m.p.s. została skonstruowana w art. 23 ust. 1 Regulaminu Sejmu, który „jest aktem samoistnym wydawanym wprost w oparciu o Konstytucję i w tym znaczeniu traktować go można również jako akt wykonawczy do Konstytucji” (P. Radziewicz, wyd. cyt., art. 112, pkt 3). Uregulowanie przesłanek obniżania uposażenia posłów w Regulaminie Sejmu jest zatem wyrazem autonomii organizacyjnej Sejmu. W wyroku z 14 kwietnia 1999 r., K 8/99, Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „Pojęcie autonomii parlamentu oznacza wyłączne prawo każdej z izb ustawodawczych do decydowania o sprawach związanych ze swoją organizacją i funkcjonowaniem. Zgodnie z poglądami doktryny prawa konstytucyjnego wymieniona zasada obejmuje nie tylko sprawy wewnętrznej organizacji izb oraz postępowań parlamentarnych, ale również m.in. wyłączność decyzji w sprawach składu personalnego organów izb, budżetu izb i jego wykonania, immunitetu parlamentarzystów oraz wyłączność zarządzania terenem parlamentu”. Odnośnie do granic autonomii parlamentu w doktrynie przyjmuje się, że „Regulamin Sejmu nie może wkraczać w materie zastrzeżone dla ustawy. Do materii tych należy w szczególności sfera praw i obowiązków jednostki. Regulamin Sejmu może natomiast uszczegóławiać regulacje konstytucyjne i ustawowe określające obowiązki organów państwowych wobec Sejmu i jego organów” (P. Radziewicz, wyd. cyt., art. 112, pkt 2).

Jakkolwiek poseł nie jest podległy organom Sejmu, w tym jego Prezydium, jednak nie zmienia to faktu, że norma stanowiąca podstawę obniżenia uposażenia posła nie reguluje sytuacji jednostki pozostającej z organem władzy publicznej w relacji zewnętrznej, a prawo posła do uposażenia jest prawem członka konstytucyjnego organu kolegialnego władzy ustawodawczej. Przesłanką obniżenia uposażenia jest uniemożliwianie przez posła pracy Sejmu lub jego organów, naruszenie przez posła na posiedzeniu Sejmu lub posiedzeniu organów Sejmu powagi Sejmu, lub naruszenie przez posła na terenie

pozostającym w zarządzie Kancelarii Sejmu w rażący sposób spokoju lub porządku. Norma art. 23 Regulaminu Sejmu kierowana jest wyłącznie do posłów jako członków organu kolegialnego władzy ustawodawczej, a jej celem jest zapewnienie porządku podczas prac Sejmu. W tym sensie norma ta ma specyficzny charakter ustrojowo-wewnętrzny. Szczególnie istotne jest ustalenie, iż stosunek prawny łączący posła i Sejm nie jest stosunkiem administracyjnym, w tym zakładowym lub służbowym, a więc regulowanym normami zawartymi w przepisach ustawowych z zakresu prawa administracyjnego. W tym bowiem przypadku władcze rozstrzygnięcia organu administrującego o charakterze zewnętrznym (np. o skreśleniu z listy studentów lub zwolnieniu ze służby) podlegają kontroli sądowoadministracyjnej. Wynika to z faktu uregulowania przedmiotu stosunku prawnego powszechnie obowiązującymi przepisami prawa administracyjnego, podczas gdy kontroli takiej nie można domniemywać w przypadku stosunków konstytucyjnych czy pracowniczych.

Powyższe ustalenie nie oznacza, iż poseł nie dysponuje prawem do środka odwoławczego od uchwały o obniżeniu uposażenia, gdyż na prawo takie wskazuje sama Konstytucja RP w art. 106. Warto także zwrócić uwagę na powoływaną przez stronę skarżącą kasacyjnie Konwencję o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzoną w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienioną następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnioną Protokołem nr 2. W skardze kasacyjnej jej autor powołuje się na art. 6 EKPC przewidujący prawo do sądu.

Zagadnienie kontroli rozstrzygnięć parlamentu o obniżeniu uposażenia parlamentarzysty było przedmiotem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: Trybunał, ETPC), m.in. wyroku z 16 września 2014 r., 44357/13, *Szél i inni v. Węgry* i wyroku z 17 maja 2016 r., 42461/13, *Karácsony i inni v. Węgry*. W sprawie 44357/13, *Szél i inni v. Węgry*, Trybunał wskazał na konieczność zapewnienia parlamentarzystom wolności wyrażania opinii (art. 10 EKPC) oraz prawa do skutecznego środka odwoławczego (art. 13 EKPC). ETPC zwrócił uwagę na konieczność zapewnienia bezstronności i ochrony przed politycznymi uprzedzeniami w procesie decyzyjnym. Uwzględniając konieczność ochrony porządku w trakcie obrad parlamentu, zdaniem ETPC art. 13 EKPC wymaga istnienia skutecznego środka prawnego w sprawie obniżenia uposażenia, a jego nieistnienie lub niedostępność mogą naruszać wspomniany przepis (pkt 92–97 wyroku w sprawie 44357/13, *Szél i inni v. Węgry*).

W wyroku z 17 maja 2016 r., 42461/13, *Karácsony i inni v. Węgry*, ETPC dokonał rozróżnienia na sankcje natychmiastowe, takie jak odebranie parlamentarzysty prawa głosu, wykluczenie z sesji i kary *ex post facto*, takie jak obniżenie uposażenia. W drugim przypadku parlamentarzyście powinny

przysługiwać pewne gwarancje proceduralne, takie jak prawo do bycia wysłuchanym, uzasadnienie decyzji o obniżeniu uposażenia czy możliwość złożenia środka odwoławczego (pkt 156–162 wyżej powołanego wyroku).

W związku z powyższym powstaje pytanie o środki realizacji konstytucyjnego prawa do ochrony mandatu poselskiego (art. 106 Konstytucji) oraz konwencyjnego prawa do ochrony wolności wyrażania przez posła opinii (art. 10 EKPC) i prawa do skutecznego środka odwoławczego (art. 13 EKPC). Na gruncie Regulaminu Sejmu posłowi ukaranemu obniżeniem uposażenia przysługuje wyłącznie prawo zwrócenia się do Prezydium Sejmu o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam podmiot (art. 23 ust. 2 Regulaminu Sejmu). Zdaniem NSA, tak ukształtowana procedura może jednak nie zapewniać minimum gwarancji proceduralnych wymaganych przez EKPC, aby można było mówić o „skutecznym” środku prawnym. W doktrynie wskazuje się bowiem, że aby środek odwoławczy można było uznać za skuteczny, „należy uwzględnić wiążące się z nim uprawnienia i gwarancje proceduralne. W pewnych przypadkach środek prawny może być teoretycznie uważany za skuteczny, jednak może brakować dowodów potwierdzających jego skuteczność w praktyce” (M. A. Nowicki, *Komentarz do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, /w:/ *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, LEX/el. 2025, art. 13).

Obniżenie uposażenia jako środek o charakterze finansowym wykazuje się dużym stopniem dolegliwości, zaś jego instrumentalne wykorzystanie może prowadzić do naruszenia wolności wypowiedzi posła i ochrony niezależności mandatu poselskiego. W takiej sytuacji szczególnego znaczenia nabiera skuteczność środka odwoławczego. Środek w postaci ponownego rozpatrzenia sprawy przez Prezydium Sejmu jest rozpoznawany przez ten sam podmiot, który orzekł o obniżeniu uposażenia. Organ ten tworzą Marszałek i wicemarszałkowie (art. 11 Regulaminu Sejmu). Ukaranemu obniżeniem uposażenia posłowi Regulamin Sejmu nie przyznaje prawa wysłuchania, zaś uchwała Prezydium nie podlega kontroli Sejmu. Zwraca uwagę fakt, że Regulamin Sejmu w odniesieniu do mniej dolegliwych kar (zwrócenia posłowi uwagi, udzielenia upomnienia czy nagany) przewiduje odwołanie od uchwały Komisji sejmowej do Prezydium Sejmu (art. 22), a w przypadku naruszenia lub niedopełnienia obowiązków określonych w art. 33–35 u.w.m.p.s. od uchwały Prezydium Sejmu przysługuje posłowi odwołanie do Sejmu (art. 21 ust. 1–2 Regulaminu Sejmu). Z istoty rzeczy środek w postaci wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy przez Prezydium zapewnia niższy standard proceduralny, aniżeli odwołanie do Sejmu. Powyższe, w połączeniu z wysokim stopniem ingerencji w prawa majątkowe posła, może świadczyć o braku efektywności środka odwoławczego w sprawie obniżenia uposażenia.

Powracając do kwestii dopuszczalności skargi, brak uregulowania w ustawie i Regulaminie Sejmu skutecznego środka prawnego w sprawie obniżenia uposażenia poselskiego powoduje, iż środek ten powinien być wyinterpretowany na zasadach ogólnych, tj. z art. 45 Konstytucji RP i art. 6 w związku z art. 14 EKPC. ETPC w wyroku z 16 września 2014 r., 44357/13, *Szél i inni v. Węgry*, dopuścił objęcie prawem do sądu, a więc gwarancjami art. 6 EKPC, także sprawy ochrony praw parlamentarzystów przed rozstrzygnięciami parlamentu (pkt 94–95 wyżej powołanego wyroku).

Określenie środka prawnego w takiej sytuacji wymaga delimitacji kognicji sądów powszechnych i administracyjnych. Wyrażone w art. 184 Konstytucji RP domniemanie właściwości sądu administracyjnego obejmuje sprawy z zakresu kontroli działalności administracji publicznej. W orzecznictwie TK wskazuje się, że „art. 184 Konstytucji, w świetle problematyki sprawy, należy odczytywać w związku z art. 177 Konstytucji, wedle którego sądy powszechne (...) sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów. Przepis ten określa się mianem »swoistego domniemania drogi sądowej« oznaczającego, że wymiar sprawiedliwości sprawowany jest przez sądy, a sądy powszechne w szczególności (por. wyrok TK z 21 lutego 2001 r., P 12/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 47). Art. 177 Konstytucji pozostawia jednak ustawodawcy swobodę wyboru między sądem powszechnym a sądem administracyjnym, pod warunkiem wyraźnego uregulowania kognicji tego ostatniego (por. wyrok TK z 9 grudnia 2003 r., P 9/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 100). Z kolei art. 184 Konstytucji wprowadza inne domniemanie – mianowicie, że w sprawach z zakresu administracji publicznej prawo do sądu realizowane będzie przez sądownictwo administracyjne (por. wyrok TK z 14 czerwca 1999 r., K 11/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 97), czyli że w uzasadnionych wypadkach sprawowanie wymiaru sprawiedliwości w tym obszarze może być powierzane sądom powszechnym (por. postanowienia TK z: 9 maja 2000 r., SK 15/98, OTK ZU nr 4/2000, poz. 113; 14 listopada 2007 r., SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139)» – wyrok TK z 15 października 2013 r., P 26/11, OTK-A 2013, nr 7, poz. 99.

Domniemanie właściwości sądu administracyjnego oparte jest na ustaleniu, iż przedmiotem kontroli jest administrowanie rozumiane jako działalność organu administracji lub innego podmiotu, któremu ustawa powierza realizację zadań publicznych (tzw. podmiotu administrującego lub organu w znaczeniu funkcjonalnym). Bezspornie Prezydium Sejmu nie jest organem administracji publicznej w znaczeniu ustrojowym, tj. organem znajdującym się w wyznaczonej normami ustrojowymi strukturze administracji publicznej. Jednocześnie obniżenie uposażenia poselskiego nie stanowi administrowania rozumianego

jako bezpośrednie wykonywanie zadań publicznych, zgodnie z treścią wyznaczoną w normach materialnego prawa administracyjnego, a zatem Prezydium Sejmu nie jest w tym zakresie również organem administrującym. Sprawa obniżenia uposażenia jest sprawą z zakresu prawa konstytucyjnego, a Prezydium Sejmu przez swoją uchwałę konkretyzuje stosunek tzw. zatrudnienia konstytucyjnego, nie zaś stosunek administracyjnoprawny. Konstytucyjne i ustawowe prawo parlamentarzysty do uposażenia nie jest regulowane przepisami prawa administracyjnego, bowiem zagadnienie to związane jest z funkcjonowaniem kolegiального organu władzy ustawodawczej, jakim jest Sejm. Jakkolwiek kognicja sądów administracyjnych obejmuje również kontrolę tzw. organów administracji w znaczeniu funkcjonalnym, to wyróżnikiem tego organu jest administrowanie rozumiane jako stosowanie prawa administracyjnego. Prawo to co do zasady reguluje stosunki zewnętrzne, tj. pomiędzy jednostką a państwem, w niektórych zaś przypadkach – pomiędzy pracownikiem, urzędnikiem lub funkcjonariuszem a organem państwa, w ramach grupy tzw. wewnętrznych stosunków administracyjnych. Sytuacja prawna posła określona normami prawa konstytucyjnego nie pozwala uznać, iż Prezydium Sejmu w tej sprawie wykonuje działalność administracji publicznej, wobec czego uchwała o obniżeniu uposażenia nie ma charakteru aktu z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Zgodnie z art. 27 u.w.m.p.s., uposażenie posła traktowane jest jako wynagrodzenie ze stosunku pracy. Ustalenia te przemawiają przeciwko domniemaniu właściwości sądów administracyjnych z art. 184 Konstytucji RP. Tym samym, w ocenie NSA, w tym zakresie obowiązuje ogólne domniemanie właściwości sądu powszechnego, wywodzone z art. 177 ustawy zasadniczej.

Powyższe ustalenia przesądzają o bezzasadności zarzutów naruszenia art. 58 § 1 pkt 1 i § 3, art. 3 § 2 pkt 4 w związku z art. 1 p.p.s.a. w związku z art. 1 p.u.s.a. oraz art. 184 Konstytucji RP, a także art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 w związku z art. 7 Konstytucji RP, i art. 6 ust. 1 EKPC. Sąd pierwszej instancji prawidłowo odrzucił skargę na skutek uznania braku kognicji sądów administracyjnych, zaś konwencyjne i konstytucyjne prawo do sądu może być realizowane przed sądem powszechnym.

Mając na uwadze powyższe wywody, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

Odnosząc się natomiast do zawartego w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosku o zasądzenie kosztów postępowania stwierdzić należy, iż brak było podstaw prawnych do uwzględnienia tego wniosku. W myśl uchwały NSA z 4 lutego 2008 r., I OPS 4/07 (LEX nr 341205), przepisy art. 203 i 204 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) nie mają zastosowania, gdy przedmiotem

skargi kasacyjnej jest postanowienie sądu pierwszej instancji kończące postępowanie w sprawie. Zgodnie z p.p.s.a., wniosek strony o zwrot kosztów sąd rozstrzyga w każdym orzeczeniu uwzględniającym skargę oraz w orzeczeniu, o którym mowa w art. 201, art. 203 i art. 204 p.p.s.a. Żaden z tych przepisów nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie wojewódzkiego sądu administracyjnego kończące postępowanie w sprawie.

56

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 26 stycznia 2026 r.
(II FSK 559/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Wolf-Kalamala

Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca), del. WSA Paweł Kowalski

Nie są przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.) ponoszone przez najemcę koszty mediów związanych z korzystaniem z wynajmowanych lokali, jak np. energii, wody, kanalizacji, gazu i wywozu odpadów, jeżeli z umowy z wynajmującym przedsiębiorcą wynika, że to najemca jest zobowiązany do ich ponoszenia.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a ł i ł** na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 października 2022 r. w sprawie ze skargi M.K. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 maja 2022 r., nr (...), w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, a także – zgodnie z art. 209, art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ i w związku 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.) – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz M.K. kwotę trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 11 października 2022 r., I SA/Kr 757/22, w sprawie ze skargi M.K. (dalej: skarżąca, wnioskodawczyni) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS, organ interpretacyjny) z (...) maja 2022 r. w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawiła następujący stan faktyczny. Wnioskodawczyni jest osobą fizyczną, jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej położonej w Krakowie, o wskazanych numerach działek (dalej: nieruchomości), zabudowanych budynkiem magazynowym oraz budynkiem magazynowo-biurowym (dalej: budynki). W ramach prowadzonej działalności gospodarczej zawarła szereg umów najmu powierzchni w budynkach, zgodnie z którymi najemcy oprócz czynszu najmu zobowiązani są do pokrywania kosztów mediów, tj. zgodnie z umowami najmu wnioskodawczyni obciąża najemców opłatami z tytułu: 1. energii elektrycznej na podstawie wskazań liczników zamontowanych w najmowanych pomieszczeniach, 2. wody i odprowadzania ścieków na podstawie wskazań liczników zamontowanych w wynajmowanych pomieszczeniach, 3. gazu na podstawie wskazań liczników zamontowanych w wynajmowanych pomieszczeniach, 4. wywozu (gospodarowania) odpadami, 5. najmu pojemników. W budynku zainstalowane są wspólne liczniki energii elektrycznej, wody i odprowadzania ścieków oraz gazu, a najemcy rozliczają się z wnioskodawczynią na podstawie wskazań podliczników (tj. wnioskodawczyni refakturuje koszty energii elektrycznej, wody i odprowadzania ścieków oraz gazu według zużycia na najemców). Faktury od gestorów mediów wystawiane są bezpośrednio na rzecz wnioskodawczyni, która następnie refakturuje te koszty na rzecz najemców bez żadnej marży, tj. kwotę otrzymaną od najemców na podstawie refaktur wnioskodawczyni w całości przekazuje do gestorów mediów. Wnioskodawczyni rozlicza przychody z działalności gospodarczej

zryczałtowanym podatkiem dochodowym zgodnie z ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.; dalej: u.z.p.d.f.). Wnioskodawczyni jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny. Przedstawiając powyższy stan faktyczny wnioskodawczyni zadała pytanie: Czy kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez wnioskodawczynię najemcom stanowią przychód podatkowy wnioskodawczyni opodatkowany podatkiem? Zdaniem wnioskodawczyni kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez nią najemcom nie stanowią jej przychodu podatkowego opodatkowanego podatkiem. W tym zakresie wskazała na treść art. 14 ust. 2 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.). Przywołała także treść art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. i art. 14 ust. 1 u.z.p.d.f. Stwierdziła, że refakturowane przez nią na najemców koszty mediów nie stanowią dla niej przysporzenia, skoro zobowiązana jest otrzymać od najemców koszty mediów wpłacać na rachunki bankowe dostawców (gestorów) mediów. Wnioskodawczyni pełni rolę swoistego pośrednika w płatnościach bez jakiegokolwiek przysporzenia z tego tytułu. Takie stanowisko prezentowane jest powszechnie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych (np. interpretacja indywidualna z 28 października 2021 r., nr (...)).

DKIS w indywidualnej interpretacji podatkowej z (...) maja 2022 r. uznał stanowisko wnioskodawczyni za nieprawidłowe. W uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia organ interpretacyjny po przywołaniu treści znajdujących w sprawie zastosowanie przepisów prawa wskazał, iż w ramach zobowiązania najemcy strony umowy mogą postanowić, że koszty związane z eksploatacją przedmiotu najmu będą rozliczane odrębnie. Świadczenia takie mogą być rozliczane na podstawie tzw. refaktur, not obciążeniowych, bądź w inny umówiony sposób. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. W ocenie organu zarówno, gdy wydatki z tytułu opłat za media są uwzględnione w kwocie czynszu, jak również w przypadku ich refakturowania odrębnie od czynszu, uzyskany przychód z tego tytułu zaliczany jest do przychodów z najmu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Opłaty za media, w przypadku ich refakturowania przy najmie opodatkowanym zryczałtowanym podatkiem dochodowym w ramach działalności gospodarczej, stanowią przychód z działalności gospodarczej i wnioskodawczyni winna odprowadzić od tego przychodu ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Skarżąca w skardze na powyższą interpretację zarzuciła naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji błędne przyjęcie, że kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez skarżącą najemcom stanowią przychód podatkowy skarżącej opodatkowany podatkiem na podstawie u.z.p.d.f. w sytuacji, gdy kwoty te nie stanowią trwałego (definitywnego) przysporzenia skarżącej i jako takie nie powodują powstania przychodu po stronie skarżącej;

b) art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f. poprzez błędną ocenę co do zastosowania tych przepisów do zdarzenia przyszłego przedstawionego przez skarżącą we wniosku o interpretację i w konsekwencji błędne przyjęcie, że kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez skarżącą najemcom stanowią przychód podatkowy wnioskodawcy opodatkowany podatkiem na podstawie u.z.p.d.f. w sytuacji, gdy kwoty te nie stanowią trwałego (definitywnego) przysporzenia skarżącej i jako takie nie powodują powstania przychodu po stronie skarżącej;

c) art. 6 ust. 1a u.z.p.d.f. w związku z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. w związku z art. 11 ust. 2–2b u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji błędne przyjęcie, że kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez skarżącą najemcom stanowią przychód podatkowy skarżącej opodatkowany podatkiem na podstawie u.z.p.d.f. w sytuacji, gdy kwoty te nie stanowią trwałego (definitywnego) przysporzenia skarżącej i jako takie nie powodują powstania przychodu po stronie skarżącej;

d) art. 6 ust. 1a u.z.p.d.f. w związku z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. w związku z art. 11 ust. 2–2b u.p.d.o.f. poprzez błędną ocenę co do zastosowania tych przepisów do zdarzenia przyszłego przedstawionego przez skarżącą we wniosku o interpretację i w konsekwencji błędne przyjęcie, że kwoty objęte refakturami mediów wystawianymi przez skarżącą najemcom stanowią przychód podatkowy wnioskodawcy opodatkowany podatkiem na podstawie u.z.p.d.f. w sytuacji, gdy kwoty te nie stanowią trwałego (definitywnego) przysporzenia skarżącej i jako takie nie powodują powstania przychodu po stronie skarżącej.

Przedstawiając powyższe zarzuty skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę DKIS wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uzasadniając wyjaśnił, że spór pomiędzy stronami dotyczy kwestii ustalenia, czy osoba fizyczna będąca jednocześnie przedsiębiorcą rozliczającym się na podstawie u.z.p.d.f. z przychodów z działalności gospodarczej uzyskiwanych z wynajmu nieruchomości zapłaci podatek także od kosztów mediów, które zwróci jej najemca w związku z refakturowaniem przedmiotowych kosztów przez

wynajmującego. Sąd stwierdził, że skarga zasługuje na uwzględnienie, gdyż skarżąca zasadnie zarzuciła zaskarżonej interpretacji m.in. naruszenie prawa materialnego w zakresie art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. oraz art. 14 ust.1 i 2 u.p.d.o.f. Dokonując wykładni art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. w kontekście rozpatrywanej sprawy Sąd wskazał, że nie można mówić o powstaniu przychodu, jeżeli kwota należna nie ma charakteru definitywnego przysporzenia. Istotą przychodu podatkowego jest realny, trwały i definitywny charakter przysporzenia majątkowego, tj. taki, w którym ostatecznie powiększone zostają aktywa podatnika. Okolicznością bezsporną pozostaje, iż pobrany przez skarżącą czynsz z tytułu umowy najmu stanowi dla niej przychód z prowadzonej działalności gospodarczej, ponieważ jest przysporzeniem realnym, definitywnym i ostatecznym. Natomiast takiego charakteru nie można przypisać do zwrotu skarżącej przez najemców kwot z tytułu poniesionych przez nią wydatków za zużyte przez najemców media. Z opisu stanu faktycznego wynika, że zgodnie z zawartymi umowami najmu skarżąca refakturuje koszty energii elektrycznej, wody i odprowadzania ścieków oraz gazu według zużycia na najemców. Z zawartych umów najmu wynika, że to najemca jest zobowiązany do ponoszenia kosztów mediów. Faktury od gestorów mediów wystawiane są bezpośrednio na rzecz skarżącej, które następnie refakturuje ona na rzecz najemców bez żadnej marży, tj. kwotę otrzymaną od najemców na podstawie refaktur w całości przekazuje do gestorów mediów. WSA wskazał ponadto, że taką wykładnię potwierdza art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f., który z racji odesłania przez art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. do całego art. 14 u.p.d.o.f. ma zastosowanie w rozpatrywanej sprawie. Odnosząc się do treści art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Sąd stwierdził, że w pojęciu „innych wydatków”, o których mowa w art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f., mieszczą się także zwrócone skarżącej przez najemców wydatki, jakie ta poniosła na rzecz gestorów mediów w związku z obciążeniem jej przez ww. podmioty kosztami z tytułu eksploatacji mediów zużytych przez najemców. Sąd pierwszej instancji zwrócił także uwagę, że interpretacja przedstawiona przez organ w sposób nieuzasadniony różnicuje sytuację prawną podatników, którzy osiągają przychody z najmu związanego z działalnością gospodarczą, w zależności od wybranej formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Skoro ustawodawca przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych i formie ryczałtu przewidział zastosowanie przy obydwóch formach opodatkowania art. 14 u.p.d.o.f. (w przypadku ryczałtu poprzez odesłanie z art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f.), do określenia co jest przychodem z działalności gospodarczej i co nie zalicza się do przychodu, to trudno przyjąć, że podatnik rozliczający się na zasadach ogólnych, nie jest zobowiązany zaliczyć zwróconych wydatków do przychodów, a podatnik rozliczający się w formie ryczałtu będzie zobowiązany zaliczyć zwrot wydatków

do przychodu. Inaczej rzecz ujmując, art. 14 u.p.d.o.f. nie może być inaczej interpretowany w stosunku do podatników, którzy wybrali formę zryczałtowaną, a inaczej do rozliczających się na zasadach ogólnych. W związku z powyższym Sąd uznał, że organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni przepisów art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. oraz w związku z art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. i na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Pełnomocnik DKIS wniósł skargę kasacyjną i zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie:

1) przepisów prawa materialnego, tj.: art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 i 2 pkt 11 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do zastosowania wobec zdarzenia opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, polegającą na przyjęciu, że kwoty objęte refakturami mediów wystawionymi przez skarżącą najemcom nie stanowią przychodu, gdyż kwoty te nie stanowią trwałego (definitywnego) przysporzenia, podczas gdy prawidłowa wykładnia ww. przepisów powinna doprowadzić Sąd pierwszej instancji do uznania, że opłaty za media, w przypadku ich refakturowania przy najmie opodatkowanym zryczałtowanym podatkiem dochodowym w ramach działalności gospodarczej, stanowią przychód z działalności gospodarczej, od którego należy odprowadzić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych;

2) przepisów prawa procesowego mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 134 § 1 w związku z art. 57a p.p.s.a. przez wyjście przez Sąd pierwszej instancji poza zakres zaskarżenia, którym Sąd był związany i uchylenie interpretacji na skutek stwierdzenia naruszenia prawa, którego skarżąca nie podniosła, a mianowicie poprzez objęcie rozstrzygnięciem Sądu, że organ interpretacyjny „dokonał błędnej wykładni przepisów art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. oraz w związku z art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f.” w sytuacji, gdy zakresem skargi oraz podstawą prawną postawionych zarzutów skarżąca nie objęła przepisu art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f., co miało istotny wpływ na wynik sprawy, albowiem doprowadziło do uchylenia interpretacji indywidualnej w całości na podstawie przepisu, który nie został wskazany przez stronę.

Wskazując na powyższe pełnomocnik organu interpretacyjnego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik skarżącej wniósł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

W sytuacji, gdy skarga kasacyjna zarzuca naruszenie przepisów prawa materialnego oraz naruszenie przepisów postępowania, co do zasady w pierwszej kolejności rozpatrzeniu podlegają zarzuty procesowe. Do kontroli subsumpcji danego stanu faktycznego pod zastosowany przepis prawa materialnego należy przejść wówczas, gdy okaże się, że stan faktyczny przyjęty w zaskarżonym wyroku jest prawidłowy albo nie został skutecznie podważony, bądź, co podnoszone jest w rozpatrywanej sprawie, gdy nie doszło do innych uchybień formalnych w trakcie postępowania przed sądem pierwszej instancji. Za niezasadne należy uznać zarzuty naruszenia art. 134 § 1 w związku z art. 57a p.p.s.a., z uwagi na brak powołania przez stronę w skardze do WSA w Krakowie jako naruszonego przepisu art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 57a zdanie drugie p.p.s.a., w sprawach dotyczących m.in. skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego, sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Zgodnie z tym unormowaniem sąd administracyjny, sprawując kontrolę działalności administracji publicznej w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego, ma obowiązek skontrolować interpretację indywidualną w zakresie podniesionych zarzutów, które mogą dotyczyć przepisów prawa materialnego i ich wykładni, bądź możliwości zastosowania do przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego (opisu zdarzenia przyszłego). Ocena dokonywana w tych ramach przez sąd administracyjny musi jednak odnosić się do problemu prawnego, jaki był przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz wypowiedzi organu, oceniającego stanowisko wnioskodawcy. Jak wskazano w literaturze, szeroko sformułowane w art. 57a p.p.s.a. ustawowe podstawy zaskarżenia, które mogą stanowić podstawy skargi w konkretnym przypadku (naruszenie przepisów postępowania, dopuszczenie się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego) w zaskarżanej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie powinny w sposób zasadniczy zawężać granic rozpoznania skargi przez sąd administracyjny (por. pkt 2 do art. 57a /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, pod red. T. Wosia, 2016, SIP LEX). Ponadto, jak wskazano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 marca 2019 r., I GSK 40/19, naruszenie prawa materialnego, będące następstwem błędnej wykładni, można określić jako nadanie innego znaczenia treści zastosowanego przepisu, czyli polega ono na mylnym zrozumieniu poszczególnego zwrotu lub treści i tym samym znaczenia przepisu lub też tylko terminu występującego w jego treści, bądź też na niezrozumieniu intencji ustawodawcy. Zatem ustalenie rzeczywistego znaczenia przepisu wymaga ustalenia, jakie znaczenie przypisane

jest poszczególnym zwrotom użytym w tekście prawnym. Przy czym nie jest tak, że językowe reguły wykładni nakazują dokonywać wykładni tylko i jedynie jakichś poszczególnych wypreparowanych z całości tekstu prawnego przepisów prawnych. Przeciwnie, dla dokonania wykładni językowej konieczne jest uwzględnienie całości relewantnego dla rozstrzygnięcia danego problemu tekstu prawnego. Odtworzenie zaś normy prawnej z tekstu prawnego zwykle wymaga nie tylko odwołania się do znacznie większej ilości przepisów prawnych niż tylko jeden – zrębowy – przepis, ale i do pewnych twierdzeń o systemie prawnym, w tym twierdzeń o regułach jego konstrukcji. Należy zatem zauważyć, że art. 6 ust. 1 u.z.p.d.o.f. pod względem budowy jest niekompletny, gdyż nie zawiera koniecznych elementów co najmniej jednej normy prawnej (zob. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 319). Według derywacyjnej koncepcji wykładni, tego rodzaju przepis określa się jako centralny niepełny (treściowo) lub jako zrębowy niezupełny – pod względem budowy zdania, syntaksy (zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2006, s. 110). Zawiera on odesłanie pierwszego stopnia, wewnątrzsystemowe o charakterze blankietowym w szerokim znaczeniu, a przepisy odniesienia są wskazane bardzo ogólnie, w tym co do odesłania do art. 14 u.p.d.o.f. W konsekwencji, jeżeli samoistne zastosowanie art. 6 ust. 1 u.p.d.o.f. nie jest możliwe, jego stosowanie wraz z odpowiednimi przepisami prawa materialnego jest konieczne. Trafnie wobec tego Sąd *meriti* wpierw wskazał, że odesłanie zawarte w art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 14 u.p.d.o.f. dotyczy całego przepisu, składającego się z wielu jednostek redakcyjnych, choć, z uwagi na specyfikę ryczałtu, niektóre regulacje z art. 14 u.p.d.o.f. nie znajdują zastosowania do podatników objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Następnie wskazał, że wykładnię art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. co do konieczności definitywnego przysporzenia potwierdza również art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Tym samym w ramach prawidłowej wykładni językowej przepisu zrębowego, jakim dla rozstrzyganej sprawy jest art. 6 ust. 1 u.z.p.d.o.f., możliwe i słuszne było w granicach niniejszej sprawy odwołanie się także do unormowania z art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Nie oznaczało to jednak w realiach rozpatrywanej sprawy, że Sąd *meriti* podjął czynności, które zmierzały do samodzielnego ustalenia innych, poza wskazanymi w skardze, naruszeń prawa. Unormowanie z art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. dotyczy identyfikacji przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w ramach całego art. 14 u.p.d.o.f. i zostało przywołane przez Sąd pierwszej instancji w warstwie argumentacyjnej.

Niezasadne są także zarzuty naruszenia prawa materialnego z art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 14 ust. 1 i 2 pkt 11 u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f.

opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają przychody osób fizycznych lub przedsiębiorstw w spadku z pozarolniczej działalności gospodarczej, o których mowa w art. 7a ust. 4 lub art. 14 u.p.d.o.f., z zastrzeżeniem ust. 1e–1g, w tym również gdy działalność ta jest prowadzona w formie spółki cywilnej osób fizycznych, spółki cywilnej osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku lub spółki jawnej osób fizycznych (dalej: spółka). Do przychodów przedsiębiorstwa w spadku nie stosuje się przepisu art. 12 ust. 10a. Pomijając regulacje dotyczące przychodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwa w spadku oraz niemające znaczenia dla sprawy zastrzeżenia z art. 6 ust. 1e–1g u.z.p.d.o.f., przychód dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą podlegający opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych identyfikowany jest tak samo, jak przychody przedsiębiorców uzyskiwane na zasadach ogólnych, czyli wynika ze źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Przepis art. 14 u.p.d.o.f. stanowi rozwinięcie i uszczegółowienie zapisu z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., co wprost wyrażono w treści art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Ten ostatni przepis stanowi, że za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. *Prima facie*, opierając się na językowym brzmieniu tego zapisu należałoby przyjąć, że każda kwota otrzymana przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą i związana z tą działalnością, stanowi jej przychód. Należy jednak mieć na uwadze, na co prawidłowo zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji, że przychód uzyskiwany przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych musi mieć charakter definitywny. Normatywne pojęcie przychodu ma na gruncie podatku dochodowego, w tym przede wszystkim obciążającego osoby fizyczne, podstawowe znaczenie dla kalkulacji dochodu w ramach rachunku podatkowego. Jak wskazano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 września 2023 r., II FSK 2632/20, pojęcie dochodu ściśle łączy się z pojęciem przychodu, gdyż przychód ma charakter pierwotny względem dochodu, jako że istnienie przychodu w ogóle warunkuje możliwość powstania dochodu. Z kolei podstawą wyliczenia dochodu jest przychód realnie uzyskany przez podatnika. Tym samym istnienie rzeczywistego przychodu podatkowego implikuje w ogóle możliwość uznania danego świadczenia na rzecz każdej osoby fizycznej jako podstawowego elementu obliczenia dochodu lub straty w przypadku zasad ogólnych dotyczących opodatkowania dochodu. Zauważyć także należy, że już z treści nazwy ustawy z o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez

osoby fizyczne (u.z.p.d.o.f.) wynika, że dotyczy on „zryczałtowanego podatku dochodowego”. Tym samym przychód nie może również być inaczej postrzegany w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego dla obliczenia podstawy opodatkowania na gruncie u.z.p.d.o.f. W orzecznictwie wielokrotnie wyrażono pogląd, że za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego, gdyż przychód jest w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Z istoty konstrukcji podatku dochodowego wynika możliwość opodatkowania obejmującego tylko przysporzenie majątkowe o definitywnym charakterze (por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1807/10 oraz z 26 stycznia 2011 r., II FSK 1672/09). Podnosi się także, że przychód stanowi definitywne przysporzenie majątkowe podatnika wtedy, kiedy zwiększa jego aktywa bądź zmniejsza pasywa, czyli wiąże się z przyrostem majątkowym o charakterze ostatecznym (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 21 lipca 2022 r., II FSK 455/22; z 14 września 2022 r., II FSK 404/22; z 4 października 2022 r., II FSK 298/20). Poglądy te zostały wypowiedziane na gruncie zarówno art. 11 ust. 1, jak i art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Ponadto należy zauważyć, że definicja przychodu z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., która stanowi, że „przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”, doznaje modyfikacji m.in. w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Jednakże ten ostatni przepis, mówiący o „kwotach należnych, choćby nie zostały one faktycznie otrzymane”, nie może być rozumiany jako odstępstwo od generalnej zasady utożsamiającej przychód jako świadczenie o charakterze definitywnym. Tym samym brak jest cech odróżniających dystynkcyjnie pojęcie przychodu z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. i z art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. W obydwu przypadkach musi to być przysporzenie w majątku podatnika o charakterze trwałym, czyli definitywne.

Przepis art. 6 ust. 1 u.p.d.o.f. odsyła do przychodów, o których mowa w art. 14 u.p.d.o.f., nie wyodrębniając żadnych jednostek redakcyjnych tego przepisu. Jednocześnie dotyczy generalnie wszystkich przychodów uzyskiwanych przez podatników w ramach działalności gospodarczej. Uszczegółowienia przychodów, o których stanowi art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli w istocie przychodów ze źródła wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., dokonał ustawodawca m.in. w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.f. W jego ramach przewidziano także przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością

gospodarczą (art. 14 ust. 2 pkt 11 u.p.d.of.). Jednakże zapisu tego również nie można interpretować w taki sposób, że każdą należność, której otrzymanie można powiązać ze wskazanymi w tym przepisie umowami, należy zaliczać do przychodów z najmu, nawet gdy nie ma ona charakteru definitywnego. Nie ulega wątpliwości, że np. tzw. kaucja gwarancyjna otrzymywana przez przedsiębiorcę od najemcy, jako mająca charakter zwrotny, nie stanowi jego przychodu. Tym samym każde świadczenie wpływające na rzecz wynajmującego przedsiębiorcy powinno być postrzegane poprzez pryzmat jego definitywnego charakteru, czyli zwiększenia jego własnych aktywów lub pomniejszenia jego własnych pasywów. Dodatkowo potwierdzeniem definitywnego charakteru przychodu uzyskiwanego ze źródła z pozarolniczej działalności jest trafnie wskazany przez Sąd *meriti* art. 13 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem, do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wynika z niego, że jedynie wówczas, gdy podatnik uzyskujący przychody z działalności gospodarczej zaliczy poniesiony przez niego, a następnie zrefundowany mu wydatek do kosztów uzyskania przychodów, powinien uznać jego zwrot za przychód. Wobec tego ustawodawca uznaje jako regułę, że należności, które stanowią dla podatnika zwrot poniesionych wydatków, nie mogą zostać uznane za przychód, chyba że wcześniej podatnik zarachował dany wydatek w ciężar kosztów podatkowych. Regulacja ta potwierdza wobec tego wprost, że tylko definitywne przysporzenia, które powiększają majątek lub zmniejszają zobowiązania, mogą stanowić przychód w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Odnosząc to do realiów rozpatrywanej sprawy należy podkreślić, że skarżąca pobiera od najemców należne dla przedsiębiorstw przesyłowych opłaty za dostarczane media bez jakiegokolwiek marży. Otrzymuje zatem ich zwrot od poszczególnych najemców w takiej samej kwocie, jaką są oni zobowiązani ponieść za korzystanie z mediów. Podkreślenia wymaga, że w istocie korzystającymi z mediów są najemcy i to oni są zobowiązani do ponoszenia z tego tytułu kosztów, a skarżąca jedynie pośredniczy w ich przekazywaniu na rzecz ich gestorów. Kwota zatem otrzymana przez skarżącą, stanowiąca równowartość należności z tytułu zużycia mediów, nie jest przysporzeniem majątkowym po jej stronie o charakterze definitywnym, co wyłącza możliwość zakwalifikowania tejże kwoty jako jej przychodu w rozumieniu art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f., a w konsekwencji także art. 6 ust. 1 u.zp.d.o.f. Świadczeniem, które skarżąca otrzymuje do własnej dyspozycji o definitywnym charakterze jest wobec tego wyłącznie czynsz najmu.

Należy także odnotować, że zgodnie z utrwaloną praktyką interpretacyjną w rozumieniu art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) w przypadku najmu

wykonywanego poza działalnością gospodarczą, czyli tzw. najmu prywatnego, składnikiem przychodu osiąganego z najmu prywatnego nie są ponoszone przez najemcę koszty eksploatacyjne, administracyjne oraz koszty mediów związanych z comiesięcznym utrzymywaniem nieruchomości, np. wody, kanalizacji, ogrzewania wody, wywozu śmieci, energii elektrycznej oraz usług TV i dostępu do Internetu, jeżeli z umowy wynika, że to najemca jest zobowiązany do ich ponoszenia (por. np. interpretacja indywidualna DKIS z 26 listopada 2025 r., nr (...)). Podkreślenia zatem wymaga, że zarówno redakcja art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., który odnosi się do przychodów uzyskiwanych poza działalnością gospodarczą, jak i art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. zakładają, że przychód uzyskiwany zarówno w ramach źródła przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (najem), jak i w ramach źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (pozarolnicza działalność gospodarcza), pomimo różnic redakcyjnych zakładają uzyskiwanie przysporzenia o charakterze definitywnym. Brak jest wobec tego podstaw do różnicowania sytuacji prawnej podatników refakturujących na rzecz najemców wydatki ponoszone z tytułu zużycia mediów wyłącznie z uwagi na charakter wynajmowanego składnika majątkowego, który jest lub nie jest związany z działalnością gospodarczą. Reasumując należy stwierdzić, że nie są przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.) ponoszone przez najemcę koszty mediów związanych z korzystaniem z wynajmowanych lokali, jak np. energii, wody, kanalizacji, gazu i wywozu odpadów, jeżeli z umowy z wynajmującym przedsiębiorcą wynika, że to najemca jest zobowiązany do ich ponoszenia. Te dodatkowe opłaty ponoszone przez najemcę w związku z przedmiotem najmu nie mają dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie wynajmu składników majątku związanych z działalnością gospodarczą charakteru definitywnego przysporzenia.

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. skargę kasacyjną oddalił. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 209, art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ i w związku 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.).

