

*Orzecznictwo  
Naczelnego  
Sądu  
Administracyjnego  
i wojewódzkich  
sądów administracyjnych*

Nr 1 (130) • 2026

---

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów .....	3
Wykaz orzeczeń .....	7
Zbiór orzeczeń .....	9

 Wolters Kluwer

Warszawa 2026

ZBIÓR URZĘDOWY  
tłoczony na podstawie zarządzenia  
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:  
Kolegium redakcyjne sędziów  
Naczelnego Sądu Administracyjnego

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

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



**Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego**

**Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.**

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

[klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com](mailto:klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com)

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

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732-8357

e-ISSN 3071-8627

## Wykaz ważniejszych skrótów

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
dyrektywa 97/67 WE	– dyrektywa 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług (Dz.Urz. UE L 1998.15.14 ze zm.)
dyrektywa 112	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347. 1. ze zm.)
KPP	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 2007.303.1 ze zm.)
MSR 21	– rozporządzenie Komisji (WE) nr 1725/2003 z dnia 29 września 2003 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L 2003.261.1 ze zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz.1610 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 2071 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1267 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 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 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)

- k.r.o. – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. Nr 9, poz. 59 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- p.b. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 11 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 725 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.)
- p.l. – ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze (Dz.U. Nr 130, poz. 1112; Dz.U. z 2022 r. poz. 1235 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2110 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1431 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
- p.p. – ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. poz. 1529 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 366 ze zm.)
- p.r. – ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. poz. 978 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1428 ze zm.)
- p.u.n. – ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe [i naprawcze] (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.)

- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.)
- p.w. – ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (Dz.U. Nr 115, poz. 1229 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. 2017 r. poz. 1121 ze zm.)
- u.o.k.s. – ustawa z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. poz. 771 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 850 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1458 ze zm.)
- u.o.z. – ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 710 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 840 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1292)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2805; Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)

- u.o.ś. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. Nr 210, poz. 2135 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1461)
- u.ś.r. – ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 ze zm.) (Dz.U. Nr 228, poz. 2255 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 615 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 390 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 323 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1208)
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://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>
<b>I OPS 1/25</b> (6 X 2025 r.)	1	Świadczenie pielęgnacyjne – podstawy uzyskania prawa do świadczenia w przypadku rezygnacji z pracy zarobkowej Odmowa podjęcia uchwały. <b>art. 17 ust. 1 pkt 4; art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.</b>	9
<b>II FPS 3/25</b> (13 X 2025 r.)	2	Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego <b>art. 240 § 1 pkt 5 o.p.</b>	33

### Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
<b>II FSK 1228/24</b> (5 XII 2024 r.)	3	Metoda rachunkowa rozpoznawania różnic kursowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych a model podatkowy <b>art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2; art. 15a u.p.d.o.p.</b>	58
<b>II FSK 1772/23</b> (10 XII 2024 r.)	4	Ograniczenie sądowej kontroli decyzji tylko do wykazania korzyści podatkowej a naruszenie zasad orzekania <b>art. 119a § 1, art. 119e o.p.; art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1, 134 § 1, 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a.</b>	69
<b>III FSK 850/23</b> (21 I 2025 r.)	5	Prawo skorzystania z ulgi w podatku od spadków i darowizn a skutki złożenia, lub nie, zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych <b>art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.</b>	93
<b>I FSK 1309/21</b> (30 I 2025 r.)	6	Zwolniona z opodatkowania kompleksowa usługa udzielenia kredytu a opłaty pobierane przez bank za wydanie wyjaśnień dot. oceny zdolności kredytowej <b>art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u.</b>	108

III FSK 2872/21 (19 II 2025 r.)	7	Wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego wobec spółki jako dowód wykazania przez byłego członka zarządu spółki istnienia przesłanek zwalniających go od odpowiedzialności za zaległości spółki <b>art. 2 pkt 4 p.r.; art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. b./ i § 4 o.p.</b>	120
III FSK 503/24 (5 III 2025 r.)	8	Brak podstaw w świetle wyroku TSUE do stwierdzenia naruszenia prawa skarżącego do obrony jako osoby trzeciej w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności solidarnej <b>art. 116 § 1 o.p.; wyrok TSUE z 27 II 2025 r. C-277/24</b>	151
II GSK 2383/24 (6 III 2025 r.)	9	Brak ustawowych cech aktu lub czynności dla pisma Ministra Infrastruktury zatwierdzającego plan generalny lotniska <b>art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.; art. 55 ust. 8 p.l.</b>	162
II GSK 2337/21 (8 IV 2025 r.)	10	Utrata przez podmiot będący stroną statusu operatora przed wydaniem decyzji o wyborze operatora wyznaczonego a bezprzedmiotowość części postępowania odwoławczego toczącego się z jego udziałem <b>art. 15, art. 28 k.p.a.; art. 78 Konstytucji RP; art. 71 ust. 1, 3 i 4 p.p.; art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE; art. 47 KPP</b>	173
II OSK 1719/22 (20 V 2025 r.)	11	Kompetencje organów ochrony konserwatorskiej a czynności egzekucyjne komornika sądowego dotyczące zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków <b>wszystkie przepisy u.o.z.</b>	190
II GSK 69/25 (21 V 2025 r.)	12	Forma decyzji administracyjnej a rozstrzygnięcie w sprawie zwrotu nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne oraz rozpatrywanie odwołania od tych rozstrzygnięć <b>art. 102 ust. 5 pkt 24 u.ś.o.z.</b>	201
III OSK 1284/22 (1 VII 2025 r.)	13	Niewykonalność decyzji administracyjnej nieprecyzującej rodzaju urządzeń do wykonywania w celu zapobieżenia szkodom wywoływanym zmianą stanu wody w gruncie <b>art. 29 ust. 3 p.w.; art. 156 pkt 5 k.p.a.</b>	214

# Zbiór orzeczeń

## 1

### UCHWAŁA SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 6 października 2025 r.  
(I OPS 1/25)

*Przewodniczący: sędzia NSA Arkadiusz Despot-Mładanowicz (współsprawozdawca)  
Sędziowie NSA: Tamara Dziełakowska, Małgorzata Masternak-Kubiak, Leszek  
Kiermaszek, Elżbieta Kremer (sprawozdawca), Małgorzata  
Pocztarek, Zbigniew Ślusarczyk*

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej zagadnienia prawnego w sprawie ze skargi kasacyjnej J.W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 2 grudnia 2022 r., sygn. akt II SA/Łd 867/22, w sprawie ze skargi J.W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Łodzi z dnia 23 sierpnia 2022 r. nr (...) w przedmiocie świadczenia pielęgnacyjnego przedstawionego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.), postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2024 r., sygn. akt I OSK 903/23: „Czy podstawę do uzyskania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodejmowania lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniem: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji, przez osoby wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615, zm. poz. 1265 – dalej u.s.r.) stanowi wyłącznie legitymowanie się

przez współmałżonka osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, czy też dopuszczalne jest przyznanie, osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodjęcia lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji w sytuacji, gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale z przyczyn obiektywnych nie może sprawować realnie i efektywnie opieki nad osobą wymagającą wsparcia, zwłaszcza gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki ukończył 75 lat (art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r.)?”

podjął następującą uchwałę:

**o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.**

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

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, po rozpoznaniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 6 kwietnia 2022 r., podjął w dniu 14 listopada 2022 r., sygn. akt I OPS 2/22, następującą uchwałę: 1. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615 ze zm.; dalej: u.ś.r.) osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innym niż spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, jest legitymowanie się przez rodziców osoby wymagającej opieki, osoby spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 1a u.ś.r.); 2. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.ś.r., z tytułu sprawowania opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innej niż współmałżonek, jest legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.).

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 12 kwietnia 2024 r., sygn. akt I OSK 903/23, na podstawie art. 269 § 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.) przedstawił składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia następujące zagadnienie prawne:

„Czy podstawę do uzyskania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodejmowania lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji, przez osoby wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615, zm. poz. 1265; dalej: u.ś.r.) stanowi wyłącznie legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, czy też dopuszczalne jest przyznanie, osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r. prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodejmowania lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji w sytuacji, gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale z przyczyn obiektywnych nie może sprawować realnie i efektywnie opieki nad osobą wymagającą wsparcia, zwłaszcza gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki ukończył 75 lat (art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r.)?”

Przedstawione zagadnienie prawne, zakwalifikowane przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego jako budzące poważne wątpliwości, wyłoniło się na tle stanowiska prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, który w wyroku z 2 grudnia 2022 r., sygn. akt II SA/Łd 867/22, przyjął, że świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje, jeżeli osoba wymagająca opieki pozostaje w związku małżeńskim, chyba że współmałżonek legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.). Sąd pierwszej instancji podzielił pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. akt I OPS 2/22, w której jednoznacznie stwierdzono, że „warunkiem przyznania prawa do świadczenia

pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.ś.r., z tytułu sprawowania opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innej niż współmałżonek, jest legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.)”.

Powyższe stanowisko zostało zaprezentowane na tle stanu faktycznego, w którym Prezydent Miasta Łodzi decyzją z 22 lipca 2022 r., działając na podstawie art. 17 ust. 1b u.ś.r., odmówił J.W. przyznania świadczenia pielęgnacyjnego w związku z opieką nad niepełnosprawnym ojcem – J.W. – który na mocy orzeczenia Miejskiego Zespołu do Spraw Orzekania o Niepełnosprawności w Łodzi z 17 marca 2022 r. został zaliczony do znacznego stopnia niepełnosprawności ze wskazaniem: (...) 7. konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością egzystencji. Wskazano również, że na mocy orzeczenia Miejskiego Zespołu do Spraw Orzekania o Niepełnosprawności w Łodzi z 17 marca 2022 r. matka skarżącej – B.W. – została zaliczona do umiarkowanego stopnia niepełnosprawności. W toku przeprowadzonego wywiadu środowiskowego ustalono, że skarżąca jest osobą bezrobotną, zarejestrowaną w PUP w Łodzi, bez prawa do zasiłku. Skarżąca sprawuje również faktyczną, stałą opiekę nad obojgiem swych schorowanych, niesamodzielnymi rodziców.

Decyzją z 23 sierpnia 2022 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi, na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735, dalej: k.p.a.); art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r, utrzymało w mocy decyzję Prezydenta Miasta Łodzi. Kolegium nie podzieliło stanowiska organu I instancji w zakresie prawidłowości zastosowania w sprawie art. 17 ust. 1b u.ś.r., bowiem wyrokiem o sygn. akt K 38/13 Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności powyższego przepisu w zakresie, w jakim różnicuje prawo do świadczenia pielęgnacyjnego osób sprawujących opiekę nad osobą niepełnosprawną po ukończeniu przez nią wieku określonego w tym przepisie. Oznacza to, że w obecnej sytuacji prawnej nie jest dopuszczalne oparcie decyzji odmawiającej przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego opiekunom osób niepełnosprawnych, których niepełnosprawność powstała po ukończeniu przez nie 25 roku życia. Kolegium, mimo wadliwego zastosowania w sprawie przez Prezydenta normy wynikającej z art. 17 ust. 1b u.ś.r., uznało negatywne rozstrzygnięcie o żądaniu skarżącej za prawidłowe. Organ odwoławczy wskazał, że na gruncie niniejszej sprawy bezsporne pozostaje, że wymagający opieki J.W. legitymuje się orzeczeniem Miejskiego Zespołu do Spraw Orzekania o Niepełnosprawności w Łodzi z 17 marca 2022 r. o znacznym stopniu niepełnosprawności, jak również to, że wnioskodawczyni sprawuje opiekę nad ojcem,

jest osobą obowiązaną do alimentacji względem ojca i zalicza się do podmiotów wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r. Z dokonanych w sprawie ustaleń faktycznych wynika również, że ojciec pozostaje w związku małżeńskim z B.W., na której ciąży swoisty obowiązek alimentacyjny względem współmałżonka, wynikający z art. 23 i art. 27 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359; dalej: k.r.o.), wyprzedzający obowiązek alimentacyjny zstępnych. Pomimo podnoszonych przez skarżącą, udokumentowanych problemów zdrowotnych matki, które w ocenie skarżącej uniemożliwiają sprawowanie opieki nad ojcem, matka nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności. W ocenie Kolegium skutkuje to stwierdzeniem, że w sprawie wystąpiła negatywna przesłanka przyznania wnioskowanego świadczenia, o której mowa w art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z 2 grudnia 2022 r., sygn. akt II SA/Łd 867/22, oddalił skargę J.W. na decyzję Prezydenta Miasta Łodzi. Sąd ten uznał, że skoro J.W. pozostaje w związku małżeńskim z B.W., której obowiązek alimentacyjny względem małżonka wyprzedza obowiązek alimentacyjny córki względem ojca (art. 130 k.r.o.), to brak jest podstaw do przyznania skarżącej świadczenia pielęgnacyjnego. Sąd pierwszej instancji swoje rozstrzygnięcie oparł również na pkt 2 uchwały siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt I OPS 2/22, w której jednoznacznie stwierdzono, że warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.ś.r., z tytułu sprawowania opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r, innej niż współmałżonek, jest legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.).

W złożonej skardze kasacyjnej J.W. zarzuciła naruszenie:

I. prawa materialnego, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 128, art. 23 i art. 27 k.r.o. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a u.ś.r. przez ich błędną interpretację i niezasadne uznanie, że córce, na której spoczywa obowiązek alimentacyjny, rezygnującej z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej z powodu opieki nad ojcem legitymującym się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, nie przysługuje prawo do świadczenia pielęgnacyjnego;

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 17 ust. 5 pkt 2a u.ś.r., polegające na pominięciu celów ustawy i przyjęciu, że osoba niepełnosprawna pozostaje w związku małżeńskim, a współmałżonek z uwagi na swój stan zdrowotny niepotwierdzony orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności nie może zając się mężem, stanowi negatywną przesłankę do przyznania wnioskodawczyni prawa do świadczenia pielęgnacyjnego;

II. przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.: art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 6, 7, 8, art. 9, 77, art. 80 w zw. z art. 107 § 3 k.p.a., przez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy i bezpodstawne przyjęcie, że żona niepełnosprawnego J.W. jest w stanie się nim opiekować, gdyż nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, podczas gdy okoliczność ta nie została szczegółowo zbadana i nie zostały w tym zakresie podjęte żadne działania zmierzające do ustalenia jej rzeczywistej sytuacji zdrowotnej.

W uzasadnieniu postanowienia z 12 kwietnia 2024 r., przedstawiając do rozstrzygnięcia wskazane na wstępie zagadnienie prawne, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyjaśnienie tego zagadnienia ma zasadnicze znaczenie dla rozpoznania skargi kasacyjnej, z uwagi na zaistnienie konieczności dodatkowej wykładni art. 17 ust. 1, ust. 1a i ust. 5 pkt 2 lit. a/ w zw. z art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615 zm.; poz. 1265, dalej: u.ś.r.), przy uwzględnieniu art. 2, art. 8 ust. 1 i 2, art. 18, art. 32 ust. 1 i art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. Nr 78 poz. 319; z 2006 r. Nr 200 poz. 1471; z 2009 r. Nr 114, poz. 946, dalej: Konstytucja RP). Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska zajętego w uchwale I OPS 2/22, jak również części wspierającej go argumentacji, w związku z tym zaszła konieczność ponownego przedstawienia przedmiotowego zagadnienia prawnego składowi poszerzonemu do rozstrzygnięcia.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu postanowienia wyjaśnił, że w sprawie, w której wyłoniło się powołane wyżej zagadnienie prawne, ubiegająca się o przyznanie świadczenia pielęgnacyjnego na niepełnosprawnego ojca – J.W. – została pozbawiona możliwości jego przyznania z uwagi na fakt, iż J.W. pozostaje w związku małżeńskim z B.W. legitymującą się orzeczeniem o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, a tym samym wystąpiła negatywna przesłanka, o której mowa w art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. Sąd podkreślił, że B.W., urodzona (...), w dacie wydania zaskarżonej decyzji, miała ukończone (...) lat, spełniała zatem przesłanki uzyskania zasiłku pielęgnacyjnego w celu częściowego pokrycia wydatków wynikających z konieczności zapewniania opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji w rozumieniu art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r. Zagadnienia relacji art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r., a art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1a i ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. nie rozważył Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku ani uchwała I OPS 2/22, choć w ocenie Składu przedstawiającego zagadnienie prawne ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia kontrolowanej sprawy. Matka skarżącej, wydanym na stałe orzeczeniem z 23 marca 2022 r. nr (...) Miejskiego Zespołu do Spraw Orzekania o Niepełnosprawności w Łodzi,

na podstawie art. 6b ust. 1 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 2, i art. 6b ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573) została zaliczona do umiarkowanego stopnia niepełnosprawności; symbol niepełnosprawności – (...); wskazując, że (...). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, trafnie podniosła skarżąca, że jej matka, mimo że nie ma orzeczenia o znacznym stopniu niepełnosprawności, to z uwagi na wiek ((...) lat ukończone w dacie wydania zaskarżonej decyzji) i zespół ciężkich chorób, w sposób obiektywny nie jest zdolna sprawować koniecznej i wyczerpującej fizycznie i psychicznie opieki nad swym mężem, mającym orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności. Z wywiadu środowiskowego z 14 lipca 2022 r. wynika, że wnioskodawczyni sprawowała faktyczną, ciągłą opiekę nad dwójkiem swych schorowanych, niesamodzielnych rodziców – ojcem i matką – pod wskazanym adresem, pracownik socjalny zaś ocenił, że opieka sprawowana była w sposób należyty.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że w uzasadnieniu uchwały I OPS 2/22, skład siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że „w niniejszej sprawie akceptuje tezę, że wykładnia powinna mieć charakter kompleksowy, powinna być przeprowadzana z wykorzystaniem różnych dyrektyw, w celu weryfikacji konkurencyjnych alternatyw interpretacyjnych i ostatecznego wyboru jednej z możliwych interpretacyjnych” (pkt V uzasadnienia uchwały I OPS 2/22, ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 52). Następnie podniósł: „Formułując warunki odstąpienia od literalnego rozumienia przepisu, w orzecznictwie wskazuje się, że może to mieć miejsce, gdy językowe dyrektywy interpretacyjne nie pozwalają z danego tekstu prawnego wyinterpretować jednoznacznej normy postępowania w jakiejś sprawie albo gdy wykładnia językowa pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią innych norm, prowadzi do absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji, rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi (np. wyrok TK z 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 141 oraz orzeczenia Sądu Najwyższego: z 8 stycznia 1993 r., III ARN 84/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 183; z 8 maja 1998 r., I CKN 664/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 7; z 25 kwietnia 2003 r., III CZP 8/03, OSNC 2004, nr 1, poz. 1). Odstępstwo od reguły prymatu językowego sensu przepisu dopuszczalne jest również wtedy, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi lub do rażącej niesprawiedliwości, sankcjonuje nieracjonalność ustawodawcy, niweczy cel instytucji prawnej, prowadzi do wniosków niedorzecznych lub wynika z błędu legislacyjnego (wyroki NSA: z 19 listopada 2009 r., II FSK 976/08; z 19 kwietnia 2011 r., I FSK 637/10).

W przypadku objętych wnioskiem przepisów nie zachodzą okoliczności wskazujące na błąd legislacyjny czy poddające w wątpliwość racjonalność albo celowość przyjętego rozwiązania, wskazuje na to przedstawiona wyżej historia zmian legislacyjnych. Przepisy te w zakresie analizowanej przesłanki nie są również pozbawione jednoznaczności. Do rozważenia pozostają zatem względy związane z wymogami zachowania spójności systemowej – również w wymiarze konstytucyjnym.” (pkt VI uzasadnienia uchwały I OPS 2/22, ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 56).

Skład przedstawiający zagadnienie prawne nie podzielił powyższej opinii, podnosząc, że rezultat wykładni językowej art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1a, ust. 5 pkt 2 lit. a/ w zw. z art. 16 ust. 1 i 2 pkt 3 u.s.r., prowadzi w kontrolowanej sprawie do absurdalnych z punktu widzenia społecznego konsekwencji, rażąco niesprawiedliwego rozstrzygnięcia i pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi (art. 2, art. 18, art. 32 ust. 1, art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP), prowadząc do niesprawiedliwych i nieakceptowanych z uwagi na aksjologiczne założenia Konstytucji RP, rezultatów. Przeciwno tej ocenie nie przemawia rezultat wykładni systemowej wewnętrznej – w tym aspekcie nie rozważony w uchwale I OPS 2/22, ani przedstawiona w uzasadnieniu uchwały historia zmian legislacyjnych (pkt II, III.1, III.2, IV, IV.1, IV.2, VI uzasadnienia uchwały I OPS 2/22; ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 42-44, 44-46, 46-48, 49-51, 56). W istocie bowiem niektóre zmiany legislacyjne były wprowadzane z naruszeniem art. 2 Konstytucji RP (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 5 grudnia 2013 r. – Dz.U. z 2013 r. poz. 1557), którym Trybunał uznał art. 11 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2012 r. poz. 1548) za niezgodny z art. 2 Konstytucji RP; do dziś ustawodawca nie wykonał wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 października 2014 r., K 38/13. Komunikat na stronie internetowej Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej; pismo T.W. Naczelnika Wydziału Świadczeń Rodzinnych Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej [bez daty dziennej – uw. Składu przedstawiającego zagadnienie prawne] z października 2020 r. nr (...) do Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w Białej Podlaskiej (art. 106 § 4 p.p.s.a.) oraz skutki kontroli Wojewody Pomorskiego wiosną 2018 r. w Miejskim Ośrodku Pomocy Społecznej w Sopocie, nie stanowiły wykonania wyroku K 38/13. Ustawodawca realizował poszczególne wyroki jedynie w części (w uzasadnieniu uchwały I OPS 2/22 Naczelny Sąd Administracyjny ocenił, że „wprowadzenie z dniem 14.10.2011 r. do art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.s.r. przesłanki legitymowania się przez małżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności stanowi rozwiązanie zbieżne [zatem nie w pełni zgodne – uw. Składu

przedstawiającego zagadnienie prawne] ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, który w takim rozwiązaniu upatrywał środka do zapewnienia systemowej spójności regulacji, jak też ze stanowiskiem wyrażanym ówczesnie w orzecznictwie” (pkt IV uzasadnienia uchwały I OPS 2/22; ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 47).

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że we współczesnej nauce i praktyce sądów przeważa pogląd, zgodnie z którym wykładnię należy kontynuować przy wykorzystaniu wszystkich trzech grup dyrektyw interpretacyjnych, bez względu na stopień jasności rezultatu wykładni otrzymanego w wyniku zastosowania dyrektyw chronologicznie wcześniejszych (dyrektyw językowych, systemowych, funkcjonalnych; M. Peno, M. Zieliński, *Koncepcja derywacyjna wykładni a wykładnia w orzecznictwie Izby Karnej i Izby Wojskowej Sądu Najwyższego*, w: *Zagadnienia prawa dowodowego*, pod red. J. Godynia, M. Hudzika, L.K. Paprzyckiego, Warszawa 2011, s. 120). Jednakowe rezultaty interpretacji otrzymane według tych trzech typów dyrektyw niebywale wzmacniają uzyskany rezultat wykładni i taka sytuacja winna być typowa w każdym przypadku poprawnie przeprowadzonej legislacji. Różnice rezultatów wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej wymagają podjęcia decyzji o pierwszeństwie któregoś z nich (M. Zieliński, *Clara non sunt interpretanda – mity i rzeczywistość*, ZNSA 2012, nr 6, s.18-21; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 212-213, uw. 432, 433, przypis 17, 18; wyrok NSA z 2 czerwca 2017 r. I OSK 600/16, CBOŚA).

Powyższe stanowisko doktryny aprobeuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazano, że w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (postanowienie SN z 26 kwietnia 2007 r. I KPZ 6/07, OSNKW 2007/5/37, Biuletyn SN 2007/5/18; postanowienie NSA z 9 kwietnia 2009 r. II FSK 1885/07; wyroki NSA z: 19 listopada 2008 r. II FSK 976/08; 2 lutego 2010 r. II FSK 1319/08; 2 marca 2010 r. II FSK 1553/08; oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i nast. (uw. 527-530; Warszawa 2017, s. 255-257, uw. 528-531; uw. Składu przedstawiającego zagadnienie prawne), L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 74-83). Sąd podkreślił, że „jednakowe rezultaty interpretacji otrzymane wg tych trzech typów dyrektyw niebywale wzmacniają uzyskany rezultat wykładni i taka

sytuacja winna być typowa w każdym przypadku poprawnie przeprowadzonej legislacji”, na co trafnie wskazuje Maciej Zieliński w ww. publikacjach nowszych, niż przywołane w uzasadnieniu uchwały I OPS 2/22 (ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 52-53), a ustawa o świadczeniach rodzinnych, mimo kolejnych nowelizacji, nie jest rezultatem poprawnej legislacji. Ustawa o świadczeniach rodzinnych doczekała się największej liczby wyroków Trybunału Konstytucyjnego, stwierdzających naruszenie konkretnych wzorców kontroli zawartych w Konstytucji RP. Wykładnia w art. 17 ust. 1 pkt 3 u.ś.r. uwzględniająca zasady wyrażone w art. 2, art. 18, art. 32 ust. 1 i art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP znajduje potwierdzenie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału. Świadczenie pielęgnacyjne zastąpiło zasiłek stały przewidziany w ustawie o pomocy społecznej (wyroki Trybunału z: 18 lipca 2008 r. P 27/07, OTK ZU-A 2008, nr 6, poz. 107; 22 lipca 2008 r. P 41/07, OTK ZU-A 2008, nr 6, poz. 109, oceniające zgodność ówczesnych przepisów z ww. wzorcami kontroli). Nadal na rozpoznanie Trybunału Konstytucyjnego oczekują sprawy SK 22/22, SK 50/22; SK 87/22, SK 99/22, SK 73/24.

Skład poszerzony wskazał: „Przepis art. 18 Konstytucji RP stanowi w szczególności, że rodzina znajduje się pod opieką i ochroną Rzeczypospolitej. Przepis ten, pod względem jego prawnego charakteru, kwalifikowany jest jako „norma programowa”, która nie tworzy samodzielnie praw podmiotowych, wyznacza natomiast cele i zadania władzy publicznej. Przepis ten stanowi równoległe element aksjologii konstytucyjnej i z tego powodu wyrażone w nim wartości wymagają uwzględnienia przy wykładni zarówno innych przepisów Konstytucji, jak i przepisów innych aktów prawnych (L. Garlicki, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, art. 18, teza 4, s. 490-491). Jak przyjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 maja 2005 r., K 16/04, art. 18 Konstytucji RP „jest wyrazem tej samej aksjologii, która inspirowała treść art. 71”. Zgodnie z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji RP, rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Zarówno art. 18, jak i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP zobowiązują państwo do zapewnienia rodzinie pomocy i ochrony, nie konkretyzując warunków jej przyznania i pozostawiając tym samym ustawodawcy określenie form i przesłanek jej świadczenia. Zgodnie natomiast z art. 81 Konstytucji RP, praw określonych w art. 71 Konstytucji RP można dochodzić w granicach określonych w ustawie. Świadczenie pielęgnacyjne jest instrumentem wspierania rodzin będących w trudnej sytuacji ze względu na konieczność opieki nad niepełnosprawnym członkiem rodziny. Obowiązek wsparcia rodziny jako wspólnoty nie oznacza jednak obowiązku wspierania każdego z jej członków w taki sam sposób. Przez odesłanie do standardów określanych w ustawie,

ustrojodawca w Konstytucji upoważnił ustawodawcę do przyjęcia szczegółowych form i zasad realizowania wskazanych zadań państwa. Ich katalog może być różny, a przyjęte rozwiązania ustawowe zróżnicowane. Być może, w przypadku analizowanych regulacji dotyczących przyznawania świadczeń pielęgnacyjnych, przyjęte aktualnie rozwiązanie regulujące kolejność dostępu poszczególnych osób do świadczenia nie jest optymalne z punktu widzenia interesów świadczeniobiorców.” (pkt VII.3 uzasadnienia uchwały I OPS 2/22; ONSAiWSA 2023, nr 1, poz, 2, s. 60-61).

Skład przedstawiający zagadnienie prawne podkreślił, że w realiach kontrolowanej sprawy, wykładnia prawa przyjęta w zaskarżonym wyroku skutkuje tym, że żaden z członków rodziny wymagającej wsparcia świadczeniem pielęgnacyjnym nie uzyska koniecznego wsparcia – w szczególności córka podopiecznego i jego współmałżonki – mimo że to córka jest jedynym członkiem rodziny, na którym ciąży zgodnie z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego obowiązek alimentacyjny, który realnie i prawidłowo opiekuje się obojgiem ciężko chorych rodziców i tylko ona może się rodzicami opiekować.

Brak jest przeszkód, aby art. 18 Konstytucji RP stanowił samoistną podstawę oceny konstytucyjności w konkretnej bądź abstrakcyjnej kontroli norm, bo unormowania ustawowe, które przekreślałyby istniejący system ochrony i opieki rodzin, można – tylko z tego powodu – uznawać za niezgodne z Konstytucją (zwłaszcza wyrok TK z 23 czerwca 2008 r., P 18/06). W praktyce zdarzają się orzeczenia TK stwierdzające niezgodność z art. 18, zawsze przy równoległym stwierdzeniu niezgodności z innymi (innym) przepisami konstytucyjnymi (np. wyroki: K 8/03; K 16/04, P 18/06; wyrok z 22 lipca 2008 r. P 41/07; L. Garlicki, *op. cit.*, s. 491, uw. 4 do art. 18). Z tej przyczyny art. 18 Konstytucji RP winien być uwzględniony przy wykładni art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1a w zw. z art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ i art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.s.r.

W uzasadnieniu uchwały I OPS 2/22 Naczelny Sąd Administracyjny przywołał postanowienie z 25 maja 2010 r., P 38/09 i postanowienie z 1 czerwca 2010 r., S 1/10 (ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 45, 47), jednakże wyprowadził z obu tych postanowień inne wnioski, niżli wynikało to z intencji Trybunału Konstytucyjnego. Postanowieniem z 25 maja 2010 r. P 38/09 (OTK ZU-A 2010, nr 5, poz. 53), Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie na skutek pytania Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy: „czy art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 ze zm.) w zakresie, w jakim świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje osobom wymagającym opieki pozostającym w związku małżeńskim w sytuacji, gdy oboje małżonkowie legitymują się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP”. W uzasadnieniu postanowienia P 38/09

Trybunał przedstawił zmiany regulacji prawnej materii istotnej dla rozstrzygnięcia także kontrolowanej sprawy i poddał analizie orzecznictwo organów administracji publicznej i sądów administracyjnych, orzekających w tych sprawach, w okresie od 1 września 2005 r. do 1 czerwca 2010 r.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. („Świadczenia pielęgnacyjne nie przysługują, jeżeli... 2) osoba wymagająca opieki: a) pozostaje w związku małżeńskim”) został wprowadzony do ustawy o świadczeniach 1 września 2005 r. przez art. 27 pkt 13 lit. b/ ustawy z dnia 22 kwietnia 2005 r. o postępowaniu wobec dłużników alimentacyjnych oraz zaliczce alimentacyjnej (Dz.U. Nr 86, poz. 732 ze zm.). Od dnia wejścia w życie (tj. od 1 września 2005 r.) art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. był wielokrotnie stosowany zarówno przez organy administracji uprawnione do podejmowania decyzji w sprawie świadczenia pielęgnacyjnego, jak i sądy administracyjne.

Na tym pierwszym poziomie dominowała jego literalna (językowa) wykładnia, zgodnie z którą pozostawanie przez osobę wymagającą opieki w związku małżeńskim było – automatycznie i w każdym wypadku – traktowane jako podstawa odmowy przyznania świadczenia pielęgnacyjnego.

Analiza orzeczeń opublikowanych w internetowej bazie orzecznictwa sądów administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) w okresie od wejścia w życie wyroku P 27/07 (tj. 31 lipca 2008 r.) do 1 czerwca 2010 r. (wydania postanowienia S 1/10) prowadzi do wniosku, że zarówno wojewódzkie sądy administracyjne (dalej WSA), jak i Naczelny Sąd Administracyjny (dalej NSA) dokonywały wykładni art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. przede wszystkim na tle dwóch rodzajów stanów faktycznych: 1. świadczenia pielęgnacyjnego małżonkowi osoby niepełnosprawnej; 2. świadczenia pielęgnacyjnego dziecku w związku z opieką nad jednym z rodziców, przy czym jego oboje rodzice są osobami niepełnosprawnymi.

Sąd podkreślił, że w obu obszarach orzecznictwo jest zróżnicowane: stosunkowo rzadko sądy administracyjne opowiadały się za literalną (ściśle językową) wykładnią art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r., najczęściej jednak zwracały uwagę na konieczność przyznania pierwszeństwa jego wykładni systemowej, celowościowej i prokonstytucyjnej i orzekały uchylenie zaskarżonych decyzji. Proporcje między tymi rodzajami wykładni kształtują się w zbliżony sposób na tle obu rodzajów wymienionych wyżej sytuacji – wykładnia literalna stosowana jest średnio w co czwartym orzeczeniu.

Przy rozpatrywaniu skarg na decyzje w sprawie świadczenia pielęgnacyjnego w związku z opieką nad małżonkiem wykładnię prokonstytucyjną zastosowano w jedenastu orzeczeniach (wyroki: WSA w Łodzi z 6 listopada 2008 r. II SA/Łd 814/08; WSA w Olsztynie z: 11września 2009 r. II SA/Ol 748/09 i 6 października 2009 r. II SA/Ol 747/09; WSA w Bydgoszczy z 14 października 2009 r. II SA/Bd 718/09; WSA w Białymstoku z 20 października 2009 r.

II SA/Bk 546/09; WSA w Poznaniu z 6 listopada 2009 r. II SA/Po 513/09; WSA w Rzeszowie z 16 grudnia 2009 r. II SA/Rz 467/09; WSA w Szczecinie z 17 lutego 2010 r. II SA/Sz 947/09; WSA w Warszawie z: 4 marca 2009 r. I SA/Wa 7/09; 10 marca 2010 r. VIII SA/Wa 671/09 i NSA z 26 lutego 2009 r. I OSK 533/08), a literalną w trzech orzeczeniach (wyroki: WSA w Bydgoszczy z 18 lutego 2009 r. II SA/Bd 47/09; WSA w Lublinie z 12 lutego 2009 r. II SA/Lu 847/08; WSA w Opolu z 29 września 2009 r. II SA/Op 219/09). W sprawie świadczeń w związku z opieką nad ojcem lub matką, wykładnia prokonstytucyjna została zastosowana w sześciu orzeczeniach (wyroki WSA w Olsztynie z: 11 marca 2009 r. II SA/Ol 60/09; 11 marca 2009 r. II SA/Ol 61/09; 6 maja 2009 r. II SA/Ol 386/09; wyrok WSA w Krakowie z 22 marca 2010 r. III SA/Kr 1236/09; NSA z 7 grudnia 2009 r. I OSK 722/09 – oddalający skargę kasacyjną od powołanego wyroku II SA/Ol 61/09; NSA z 7 grudnia 2009 r. I OSK 723/09 – oddalający skargę kasacyjną od powołanego wyroku II SA/Ol 60/09), a literalna w dwu (wyroki: WSA w Bydgoszczy z 19 sierpnia 2009 r. II SA/Bd 502/09; WSA w Krakowie z 4 listopada 2009 r. III SA/Kr 649/09 – nieprawomocny; wyroki niepublikowane, dostępne w internetowej bazie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; uzasadnienie postanowienia P 38/09).

Mając na uwadze prawomocne wyroki WSA w Olsztynie: II SA/Ol 60/09, II SA/Ol 61/09 i II SA/Ol 386/09 i wyroki NSA: I OSK 722/09 i I OSK 723/09, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że istnieje utrwalona i względnie jednolita praktyka interpretacji art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. w sposób, który wychodzi naprzeciw wątpliwościom konstytucyjnym Sądu pytającego. We wskazanych orzeczeniach sądy administracyjne przyznawały bowiem pierwszeństwo wykładni celowościowej i systemowej tej regulacji przed jego wykładnią językową, uznając, że pozostawanie w związku małżeńskim przez osoby wymagające opieki nie powinno być uważane za przesłankę odmowy prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, w wypadku gdy oboje małżonkowie legitymują się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, a osobą ubiegającą się o świadczenie jest ich dziecko. Analiza praktyki sądów administracyjnych, dokonana w postanowieniu P 38/09, prowadzi do wniosku, że możliwe jest nadanie art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. w praktyce sądowej takiego brzmienia, które nie prowadziłyby do wniosku o wewnętrznej sprzeczności ustawy o świadczeniach rodzinnych. Zdaniem Trybunału nic nie stoi na przeszkodzie, by metodologia ta została wykorzystana także w sprawie zawisłej przed pytającym Sądem. Nie jest w tym celu konieczne wydanie orzeczenia merytorycznego przez Trybunał (uzasadnienie postanowień: P 38/09 i S 1/10 Trybunału Konstytucyjnego).

Kryterium wprowadzone do art. 17 ust. 1a i art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. nie było przy tym przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego po zmianie

brzmienia przepisów (pkt IV.2 uzasadnienia uchwały I OPS 2/22; ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 50). Zdaniem Składu przedstawiającego zagadnienie prawne, kontrolowana sprawa (podobnie jak szereg innych) tym bardziej przemawia za preferowaną przez Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach: P 38/09 oraz S 1/10 wykładnią prokonstytucyjną. Za takową opowiedział się także Prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z 19 sierpnia 2022 r. (pkt III uzasadnienia uchwały I OPS 2/22; ONSAiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 40/41).

Wykładnią zgodną z Konstytucją RP okazała się wykładnia systemowa, w której *ratio legis* przepisu odszukano przez odwołanie się do przepisów Konstytucji (...). Jeżeli sąd stosuje wykładnię zgodną z Konstytucją, to nie może w jej rezultacie odmówić zastosowania istniejącego przepisu ustawy, lecz modyfikuje jego znaczenie tak, by doprowadzić do jego zgodności z Konstytucją (M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, w: *System Prawa Administracyjnego*. C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2012, t. 4, s. 410-411, nb 215, 217).

Przełamanie rezultatu wykładni językowej jest powszechnie aprobowane przez doktrynę (M. Kondej, *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności konstytucji*, RPEiS 2019, nr 3, s. 47-48). „(...) biorąc pod uwagę złożoność zjawisk społecznych, nie można oczekiwać, że ustawodawca przewidzi, stanowiąc przepis, który ma charakter abstrakcyjny, wszystkie możliwe sytuacje, do których znajdzie on zastosowanie, i tak go doprecyzuje, by rozgraniczył on wszelkie możliwe stany faktyczne. To właśnie proces wykładni służyć powinien weryfikacji, czy zastosowanie normy do konkretnego przypadku daje oczekiwane rezultaty. Stąd (...), niekonstytucyjność rezultatów zastosowania konkretnego przepisu w danych okolicznościach, której z jednej strony nie da się wyeliminować przez wybór spośród oferowanych przez język tekstu prawnego alternatyw interpretacyjnych, a z drugiej – która nie odnosi się do szerszego katalogu przypadków, musi siłą rzeczy być korygowana w procesie stosowania prawa (jego wykładni) przez sądy, a nie w procesie derogacji. Uwzględnienie w procesie wykładni prawa wartości konstytucyjnych jest więc (...) konieczne nie tylko w takim zakresie, w jakim pozwala na to językowe brzmienie tekstu aktu normatywnego, ale również w tych przypadkach, w których rozstrzygnięcie problemu na podstawie literalnie odczytywanego tekstu ustawy prowadziłyby do akceptacji rozstrzygnięcia niesłusznego, niezgodnego z aksjologią ustawodawcy implementowaną do systemu prawnego przez przepisy konstytucji. Możliwość odwołania się w procesie stosowania do wartości postrzegać należy jako swego rodzaju zawór bezpieczeństwa, umożliwiający przeciwdziałanie sytuacji, gdy literalnie stosowane prawo staje się źródłem niesprawiedliwości (*summum ius, summa iniuria*)” (M. Kondej, *op. cit.*, s. 44).

W piśmiennictwie podkreśla, że od jasnego i niebudzącego wątpliwości rezultatu wykładni językowej wolno odstąpić i oprzeć się na wykładni systemowej tylko wtedy, gdy przemawiają za tym ważne racje. Jedną z nich jest wówczas, gdy uzyskane znaczenie prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi lub gdy prowadzi do konsekwencji absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego (L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 10). Jedną z form wykładni systemowej jest wykładnia dokonywana z uwzględnieniem hierarchii norm prawnych (wykładnia systemowa pionowa), której wyrazem jest wykładnia prokonstytucyjna, uwzględniająca dorobek Trybunału Konstytucyjnego (uchwała NSA z 9 grudnia 2013 r. I OPS 5/13, ONSAiWSA 2014, nr 4, poz. 36: „Bez wątpienia wpływ na kształtowanie rozwiązań prawnych dotyczących określenia uprawnionych do świadczenia pielęgnacyjnego miało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.”).

Ustawa o świadczeniach rodzinnych nie definiuje osób, na których zgodnie z przepisami ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 – aż do 31 stycznia 2023 r. bez zmian) ciąży obowiązek alimentacyjny (art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r.); nie definiuje osób, o których mowa w ust. 1 pkt 4, innych niż spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki (art. 17 ust. 1a *in princ.* u.ś.r.) ani nie określa alimentacji w dalszej kolejności. W tej materii ustawodawca odwołuje się do regulacji zawartych w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym (w szczególności do art. 617 § 1 i 2, art. 128, art. 129 i art. 132 k.r.o.). Brak jest zatem podstaw, by zawężyć stosowanie Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego w ten sposób, by uznać, że „brak jest odesłania do stosowania przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego w szerszym zakresie, a przedmiot regulacji obu aktów prawnych jest różny. Wskazując na osoby zobowiązane do alimentacji względem osoby wymagającej opieki, ustawa w szczególności nie wymaga, aby ich obowiązek alimentacyjny pod postacią obowiązku dostarczania środków utrzymania się zrealizował, dotyczy to w szczególności podejmowania się opieki dorosłych osób niepełnosprawnych mających własne środki wystarczające na pokrycie kosztów utrzymania i opieki. Przyznanie świadczenia pielęgnacyjnego nie jest w żadnym zakresie uzależnione od sytuacji materialnej osoby niepełnosprawnej wymagającej opieki, kwestie te nie są badane w postępowaniu, nie ma zatem podstaw, aby na wykładnię przepisów regulujących przyznanie świadczenia pielęgnacyjnego miały oddziaływać przesłanki z art. 132 k.r.o. regulujące kolejność realizowania się obowiązku alimentacyjnego.” (pkt VII.2 uzasadnienia uchwały I OPS 2/22, ONSiWSA 2023, nr 1, poz. 2, s. 59). Odwołanie się do art. 132 k.r.o. w uzasadnieniu projektu ustawy z 7 grudnia 2012 r.

o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2012 r. poz. 1548; druk sejmowy VII/724) nie ogranicza się wyłącznie do norm zawartych *in principio* art. 132 k.r.o., ale obejmuje także normy zawarte *in fine* tego przepisu. W doktrynie wskazuje się, że obowiązek alimentacyjny zobowiązanego w dalszej kolejności powstaje z chwilą, gdy skutek przyczyn w art. 132 k.r.o. uprawniony nie może w ogóle uzyskać albo nie może uzyskać na czas środków utrzymania od zobowiązanego w bliższej kolejności. Uzyskanie na czas potrzebnych środków utrzymania jest niemożliwe przede wszystkim wtedy, gdy nie jest znane miejsce pobytu zobowiązanego w dalszej kolejności. Posiłkowy obowiązek alimentacyjny zobowiązanego w dalszej kolejności powstaje także wtedy, gdy jest znane miejsce pobytu zobowiązanego w bliższej kolejności, jego zaś poziom życia wskazuje na istnienie możliwości wywiązywania się z ciężącego na nim obowiązku alimentacyjnego, jednakże źródła jego dochodów są tak trudne do ustalenia, że egzekucja nie rokuje widoków powodzenia (K. Pietrzykowski, w: *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 1069-1072, nb 1, 3, 6, 12, 15, 16).

Istota opieki nad osobą niepełnosprawną nie dotyczy co do zasady dostarczania środków pieniężnych, a polega przede wszystkim na wykonywaniu stale i niezawodnie czynności opiekuńczych. Tylko art. 132 *in medio* i *in fine* k.r.o. przynosi odpowiedź na pytanie, kto jest w stanie uczynić zadość swemu obowiązkowi alimentowania w drodze czynności opiekuńczych.

Mimo że ustawa o świadczeniach rodzinnych oraz Kodeks rodzinny i opiekuńczy są odrębnymi ustawami, to obie – w zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia kontrolowanej sprawy – realizują wartości konstytucyjne wyrażone w art. 2, art. 18, art. 32 ust. 1, art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP. Pomijanie powołanych wyżej przepisów k.r.o. uniemożliwia realizację aksjologii Konstytucji RP przy stosowaniu powołanych wyżej przepisów ustawy o świadczeniach rodzinnych.

W kontrolowanej sprawie to właśnie skarżąca stanowiła realne oparcie dla podopiecznego, a do śmierci matki także współmałżonki podopiecznego.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia zasadności złożonej skargi kasacyjnej, jak również dla jednolitości orzecznictwa sądownoadministracyjnego w tego rodzaju sprawach.

W piśmie procesowym z 20 lutego 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich podtrzymał stanowisko i argumentację przedstawioną we wniosku o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego z 6 kwietnia 2022 r., rozstrzygniętego uchwałą NSA z 14 listopada 2022 r. sygn. akt I OPS 2/22. W konkluzji wskazał, że rygoryzm normy prawnej określonej w art.17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r. widoczny w kontekście uchwały NSA z 14 listopada 2022 r. (I OPS 2/22) powoduje,

że osoby wskazane w art. 17 ust.1 pkt 4 u.ś.r., pomimo faktycznego sprawowania opieki nad bliskim z niepełnosprawnością, muszą być uznawane za osoby niespełniające warunków ustawowych do uzyskania świadczenia pielęgnacyjnego.

W piśmie z 26 lutego 2025 r. skarżąca J.W. przyłączyła się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawionego w uzasadnieniu postanowienia z 12 kwietnia 2024 r. w sprawie I OSK 903/23.

Natomiast prokurator P.S. delegowany do Prokuratury Krajowej zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 30 września 2025 r., przychylając się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawionego w uzasadnieniu postanowienia z 12 kwietnia 2024 r., wnosząc o podjęcie uchwały o następującej treści: „Podstawy do uzyskania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodejmowania lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współdziałania na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji, przez osoby wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615; zm. poz. 1265; dalej: u.ś.r.) stanowi wyłącznie legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności czy też dopuszczalne jest przyznanie, osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r, prawa do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu niepodejmowania lub rezygnowania z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współdziałania na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji, w sytuacji gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale z przyczyn obiektywnych nie może sprawować realnie i efektywnie opieki nad osobą wymagającą wsparcia, zwłaszcza gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki ukończył 75 lat (art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r.)”.

W uzasadnieniu swojego stanowiska prokurator przedstawił stanowisko prawne zawarte w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 14 listopada 2022 r., I OPS 2/22, a także stanowisko Naczelnego Sądu

Administracyjnego zawarte w uzasadnieniu przedstawionego postanowienia z 12 kwietnia 2024 r. w sprawie I OSK 903/23. Prokurator podkreślił, że w doktrynie prezentowane jest stanowisko, że od jasnego i niebudzącego wątpliwości rezultatu wykładni językowej wolno odstąpić i oprzeć się na wykładni systemowej tylko wtedy, gdy przemawiają za tym ważne racje. Jedną z nich jest wówczas, gdy uzyskane znaczenie prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi lub gdy prowadzi do konsekwencji absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego (L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów, Komentarz*, Toruń 2002, s.10). W konkluzji wskazano, że należy się zgodzić ze składem Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawiającym zagadnienie do rozstrzygnięcia, iż mimo że ustawa o świadczeniach rodzinnych i Kodeks rodzinny i opiekuńczy są odrębnymi ustawami, to obie w zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia kontrolowanej sprawy realizują wartości konstytucyjne wyrażone w art. 2, art.18, art.32 ust.1, art.71 ust.1 zd.2 Konstytucji RP.

Przed odniesieniem się do przedstawionego zagadnienia prawnego, zaznaczyć jeszcze należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 marca 2025 r. SK 22/22 orzekł: „Art. 17 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U z 2003 r. poz. 390 ze zm.), w brzmieniu nadanym przez art.1 pkt 5 lit. a/ ustawy z dnia 7 grudnia 2012r. o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1548 ze zm.) i obowiązującym do dnia wejścia w życie art. 43 pkt 4 lit. a/ ustawy z dnia 7 lipca 2023 r. o świadczeniu wspierającym (Dz.U. poz. 1429 ze zm.), w części obejmującej słowa: „z wyjątkiem osób o znacznym stopniu niepełnosprawności” jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Wyrok ten do chwili obecnej nie został ogłoszony (opublikowany) w organie urzędowym, tj. w Dzienniku Ustaw, zgodnie z art. 190 ust. 2 Konstytucji RP. Zgodnie zaś z art. 190 ust. 3 Konstytucji RP orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. W powołanym wypadku Trybunał nie określił innego terminu utraty mocy obowiązującej. Powołany wyrok dotyczy zagadnienia prawnego, które jest irrelevantne z punktu widzenia zagadnienia prawnego rozstrzyganego przez Naczelną Sąd Administracyjny niniejszą uchwałą. Z kolei w wyroku z 8 lipca 2025 r. SK 33/23 Trybunał Konstytucyjny orzekł: „Art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2024 r. poz.323 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2023 r., w zakresie, w jakim nie przyznaje prawa do świadczenia pielęgnacyjnego osobie, o której mowa w tym

przepisie, sprawującej wyłączną opiekę nad niepełnosprawnym członkiem rodziny i w związku z tym rezygnującej z zatrudniania, jest niezgodny z art. 71 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

Wyrok ten do chwili obecnej nie został ogłoszony (opublikowany) w dzienniku urzędowym, tj. Dzienniku Ustaw, zgodnie z art. 190 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji RP. Zgodnie zaś z art. 190 ust. 3 Konstytucji RP orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia. Powołany wyrok dotyczy art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (tj. pkt 1 uchwały I OPS 2/22) natomiast przedmiotem zagadnienia prawnego przedstawionego w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 kwietnia 2024 r. I OSK 903/23 jest art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ powołanej ustawy, w szczególności fundamentalne znaczenie ma wskazany art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ ustawy (tj. pkt 2 uchwały I OPS 2/22).

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

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 12 kwietnia 2024 r. I OSK 903/23, przedstawiając do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego opisane uprzednio zagadnienie prawne, argumentował, że czyni to w trybie art. 269 § 1 p.p.s.a., nie podzielając stanowiska zajętego przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z 14 listopada 2022 r. I OPS 2/22. W sentencji powyższej uchwały stwierdzono, że: „1. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615 ze zm., dalej: u.ś.r.) osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innym niż spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, jest legitymowanie się przez rodziców osoby wymagającej opieki, osoby spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 1a u.ś.r.); 2. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.ś.r., z tytułu sprawowania opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim, osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innej niż współmałżonek, jest legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.)”.

Podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stosownego rozstrzygnięcia, wskutek przedstawienia powstałego zagadnienia prawnego przez Naczelny Sąd Administracyjny, winno być poprzedzone ogólniejszymi rozważaniami odnośnie do dopuszczalności zastosowania trybu określonego w art. 269 § 1 p.p.s.a. i podjęcia w tym trybie ponownej uchwały, jak również jej treści.

Zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a. „Jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Przepis art. 187 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio”. Z art. 269 § 2 p.p.s.a. wynika ponadto, że „W przypadkach, o których mowa w § 1, skład siedmiu sędziów, skład Izby lub pełny skład Naczelnego Sądu Administracyjnego podejmuje ponowną uchwałę. Przepisu art. 267 nie stosuje się”. Celem zastosowania tej procedury jest niejako „przełamanie” dotychczasowego stanowiska zajętego w podjętej uprzednio uchwale. Uruchomienie trybu określonego w art. 269 § 1 p.p.s.a. podejmowania „ponownej uchwały” wymaga zaistnienia takiego stanu, w którym w ocenie składu sądu administracyjnego zachodzi potrzeba odejścia od poglądu prawnego wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, ergo – w innym przypadku ów skład orzekający sądu administracyjnego naruszyłby przepis art. 269 § 1 p.p.s.a. oraz art. 187 § 2 p.p.s.a., z którego wynika, że uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego jest w danej sprawie wiążąca. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego mają charakter „ogólnie wiążący”, który wynika z unormowania zawartego w art. 269 p.p.s.a., a co wyraża się w konieczności zainicjowania przez skład orzekający sądu administracyjnego określonego trybu postępowania w przypadku zamiaru odstąpienia od poglądu wyrażonego w uchwale.

Zaznaczyć należy, że sformułowanie „stanowisko zajęte w uchwale”, występujące w art. 269 § 1 p.p.s.a., należy rozumieć ściśle, obejmuje nim ono wykładnię zawartą w sentencji uchwały, oczywiście tylko w granicach uzasadnionych treścią wniosku lub postanowienia. Wykładania podana w sentencji uchwał, jednak wykraczająca poza te granice, jak również te poglądy prawne wyrażone w uzasadnieniu uchwały, które nie mają bezpośredniego związku z „zajętym stanowiskiem”, są pozbawione mocy wiążącej. Pominięcie tych poglądów lub ich nieuwzględnienie nie „podlega” procedurze określonej w art. 269 § 1 p.p.s.a. Wystąpienie sądu administracyjnego, o którym mowa w art. 269 § 1 p.p.s.a., wymaga uzasadnienia (art. 268 p.p.s.a.), które w szczególności powinno zawierać argumentację prawną wskazującą na potrzebę ponownego rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego. (R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2, s. 22-38).

Zainicjowanie przez skład orzekający trybu postępowania uregulowanego w art. 269 p.p.s.a. w przypadku zamiaru odstąpienia od dotychczasowego

stanowiska wyrażonego w podjętej wcześniej uchwale wiąże się z koniecznością zachowania określonych wymogów dotyczących tożsamości zagadnienia będącego przedmiotem już podjętej uchwały z zagadnieniem przedstawianym do rozstrzygnięcia przez skład orzekający. W uchwale składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 września 2020 r. II FPS 1/20 wskazano, że zwrot normatywny „przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia”, o którym mowa w art. 269 § 1 p.p.s.a. należy odczytywać łącznie z poprzedzającym go zwrotem „nie podziela stanowiska zajętego w uchwale”. Będzie to oznaczać, że każdy skład orzekający sądu administracyjnego, chcący skorzystać z procedury przewidzianej w art. 269 § 1 p.p.s.a. i przełamać wiążące w tej uchwale stanowisko, powinien być związany treścią pytania, które tą uchwałą wywołało. Odnosi się to zarówno do pytania zawartego we wniosku właściwego podmiotu w przypadku pytań abstrakcyjnych bądź pytania zwanego w postanowieniu NSA w przypadku pytań konkretnych. Innymi słowy zadane pytanie przez sąd administracyjny w trybie art. 269 § 1 p.p.s.a. powinno być tożsame (identyczne) z pytaniem, które wywołało przełamany uchwałą. Ta praktyka jest co do zasady stosowana jednolicie przez składy orzekające (zob. np. pytanie składu orzekającego w postanowieniu NSA z 12 czerwca 2007 r. II OSK 886/06). W przeciwnym wypadku zmiana treści poprzedzającego uchwałą pytania mogłaby skutkować z jednej strony wyjściem poza ramy wiążącego w uchwale stanowiska, z drugiej zaś – ominięciem procedury przewidzianej w art. 269 § 1 p.p.s.a. Tak sformułowane pytanie miałyby w istocie za podstawę art. 187 § 1 p.p.s.a., a nie art. 269 § 1 p.p.s.a., co w przypadku wojewódzkiego sądu administracyjnego jest niedopuszczalne, a w przypadku Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostawałoby bez wpływu na moc wiążącą przełamanej uchwały. Powyższe stanowisko wyrażone w powołanej uchwale II FPS 1/20 należałoby uzupełnić o stwierdzenie, że wymóg tożsamości zadanego pytania przez sąd administracyjny z pytaniem, które wywołało przełamany uchwałą, dotyczy zarówno takiej sytuacji, w której pytanie wykracza poza ramy wiążące w uchwale, jak i sytuacji, w której pytanie nie obejmuje w całości ram wiążących w uchwale. W tym ostatnim przypadku mogłoby dojść do sytuacji, w której pytanie sądu administracyjnego nie mogłoby doprowadzić do przełamania stanowiska zawartego w uchwale, albowiem zakres przedmiotowy stanowiska zawartego w uchwale jest szerszy niż zakres przedmiotowy pytania. Stąd też, aby skład orzekający mógł skorzystać z procedury przewidzianej w art. 269 § 1 p.p.s.a., zagadnieniem fundamentalnym jest tożsamość pytania zawartego we wniosku z pytaniem, które wywołało uchwałą, a w konsekwencji z treścią uchwały, z którą nie zgadza się skład orzekający. W przypadku stwierdzenia braku tożsamości, o której mowa wyżej, pojawia się drugie istotne zagadnienie dotyczące treści i formy prawnej,

w jakiej może nastąpić rozstrzygnięcie o złożonym wniosku. To zagadnienie i powstałe wątpliwości związane są z treścią art. 269 § 2 p.p.s.a., zgodnie z którym w przypadkach, o których mowa w § 1, skład siedmiu sędziów, skład Izby lub pełny skład Naczelnego Sądu Administracyjnego podejmuje ponowną uchwałę. Przepisu art. 267 nie stosuje się (art. 267 stanowi, Naczelny Sąd Administracyjny może – w formie postanowienia – odmówić podjęcia uchwały, zwłaszcza gdy nie zachodzi potrzeba wyjaśnienia wątpliwości).

Wskazane wyżej zagadnienie było przedmiotem rozważań w powoływanej już wcześniej uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 września 2020 r., II FPS 1/20. W uzasadnieniu tej uchwały wskazano, że skoro z treści art. 269 § 2 p.p.s.a. wynika, że nie stosuje się przepisu art. 267 p.p.s.a., oznacza to, iż Naczelny Sąd Administracyjny nie może podjąć w tym trybie postanowienia o odmowie udzielenia odpowiedzi, bowiem ustawodawca nie dopuszcza w tym względzie żadnych wyjątków, a postępowanie wdrożone na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. zawsze musi zakończyć się podjęciem uchwały. Wyrażający te poglądy A. Kabat wywodził, że taka forma zakończenia tego postępowania będzie obowiązkowa także i wtedy, gdy stanowisko zajęte we wcześniejszej uchwale nie ma w danej sprawie zastosowania, a powodem uruchomienia rozważanej procedury było błędne przekonanie składu orzekającego sądu administracyjnego o istnieniu takiej możliwości (A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu...*, s. 128). Natomiast w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 1 lutego 2016 r. II FSK 5/15 wskazano – powołując się na opracowanie komentarzowe (por. A. Kabat, w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Komentarz LEX, Warszawa 2013, teza 15 komentarza do art. 269, s. 837) – iż z uwagi na treść art. 269 § 2 *in fine* p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny nie może jednak odmówić podjęcia uchwały nawet wówczas, gdy kwestionowane stanowisko zajęte w uchwale nie ma zastosowania w danej sprawie. W piśmiennictwie wyrażono także pogląd odmienny, podnosząc, że zakaz odmowy podjęcia uchwały wynikający z art. 269 § 2 p.p.s.a. nie ma charakteru absolutnego, a jeżeli pytanie prawne kwestionujące wcześniejszą uchwałę zostało zadane w sprawie, w której ta uchwała nie może mieć zastosowania, dopuszczalna jest odmowa podjęcia ponownej uchwały (por. T. Burczyński, T. Nowak, *Głosa do postanowienia NSA z dnia 19 czerwca 2013 r.*, II FSK 513/13, „Prawo i Podatki” 2013, nr 12, s. 25-28). Tego ostatniego poglądu w uchwale z 21 września 2020 r. II FPS 1/20 skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego nie podzielił, uznając, że wobec stanowczej regulacji zawartej w art. 269 § 2 p.p.s.a. nie można w tym wypadku odmówić podjęcia uchwały. Wskazano, że ustawodawca nie uregulował wprost treści rozstrzygnięcia, jakie powinno zapaść, gdy np. stanowisko zajęte we wcześniejszej uchwale nie ma w danej sprawie w ogóle

zastosowania, pytanie w znaczny sposób odbiega od treści uchwały i zadanego na jego tle pytania, czy też nie spełnia innych warunków formalnych. Podzielić należy poglądy wyrażone w piśmiennictwie, że w przypadku gdy powstałe zagadnienie prawne przedstawiono do rozstrzygnięcia, powołując się na regulację przewidzianą w art. 269 § 1 p.p.s.a., mimo iż nie zostały spełnione przesłanki uruchomienia tego trybu, skład poszerzony NSA powinien podjąć uchwałę o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania (zob. A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zagadnienia wybrane)* – materiał na Konferencję sędziów NSA, Popowo 20-22 października 2003 r., Warszawa 2003, s. 99; A. Skoczyła, *Działalność uchwałodawcza...*, s. 206). Zwrot o „pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania”, jakkolwiek nie wynika wprost z treści art. 269 p.p.s.a., to jednak w procedurach, w tym sądowoadministracyjnej, jest powszechnie stosowany w sytuacjach, gdy pismu nie można nadać prawidłowego biegu (por. art. 49 § 2 p.p.s.a., art. 257 p.p.s.a.). Użycie tego zwrotu w podjętej uchwale wskazuje więc na jej formalny, a nie merytoryczny charakter. Analogiczne stanowisko zostało również wyrażone w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2020 r. II OPS 6/19, w której m.in. odwołano się do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 21 września 2020r. II FPS 1/20 i wskazano, że w przypadku gdy powstałe zagadnienie prawne przedstawiono do rozstrzygnięcia, powołując się na regulację art. 269 p.p.s.a., mimo że nie zostały spełnione przesłanki uruchomienia tego trybu, skład poszerzony NSA powinien podjąć uchwałę o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów po rozpoznaniu zagadnienia prawnego przedstawionego w niniejszej sprawie w trybie art. 269 § 1 p.p.s.a. postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 kwietnia 2024r. I OSK 903/23 stwierdza, że zakres przedmiotowy uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 listopada 2022 r. I OPS 2/22 nie jest tożsamy z zakresem przedmiotowym zagadnienia prawnego przedstawionego w powołanym postanowieniu.

Powołana uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 listopada 2022 r. I OPS 2/22 składa się z dwóch następujących punktów:

„1. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 615 ze zm. dalej: u.ś.r.) osobom wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innym niż spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, jest legitymowanie się przez rodziców osoby wymagającej opieki, osoby spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki, orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 1a u.ś.r.);

2. Warunkiem przyznania prawa do świadczenia pielęgnacyjnego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.ś.r., z tytułu sprawowania opieki nad osobą pozostającą w związku małżeńskim osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., innej niż współmałżonek, jest legitymowanie się przez współmałżonka osoby wymagającej opieki orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.).”

Powołany wyżej pkt 1 uchwały I OPS 2/22 dotyczy możliwości nabycia świadczenia pielęgnacyjnego przez inne osoby niż spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki (art. 17 ust. 1a u.ś.r.), natomiast pkt 2 uchwały dotyczy możliwości nabycia świadczenia pielęgnacyjnego przez inną osobę niż współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.). Natomiast przedstawione przez Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z 12 kwietnia 2024 r. I OSK 903/23 do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne dotyczy pkt. 2 uchwały I OPS 2/22. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że we wniosku, który był podstawą podjętej uchwały I OPS 2/22 pytano o możliwość przyznania świadczenia pielęgnacyjnego w sytuacjach, gdy rodzice osoby wymagającej opieki, osoby spokrewnione w pierwszym stopniu z osobą wymagającą opieki (art. 17 ust. 1a u.ś.r.), współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) nie legitymują się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale z przyczyn obiektywnych nie mogą sprawować realnie i efektywnie opieki nad osobą wymagającą wsparcia. Natomiast uzasadniając przedstawione zagadnienie prawne w postanowieniu z 12 kwietnia 2024 r., I OSK 903/23, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że zagadnienie to dotyczy pkt 2 uchwały, a więc możliwości przyznania świadczenia pielęgnacyjnego osobie wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., w sytuacji gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki (art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a/ u.ś.r.) nie legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności, ale z przyczyn obiektywnych nie może sprawować realnie i efektywnie opieki nad osobą wymagającą wsparcia, zwłaszcza gdy współmałżonek osoby wymagającej opieki ukończył 75 lat (art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.ś.r.). Czyli uzasadniając przedstawione zagadnienie Naczelny Sąd Administracyjny odwołuje się nie tylko do przyczyn obiektywnych, które powodują, że sprawowanie opieki przez współmałżonka nie jest możliwe, ale wskazuje również na fakt ukończenia przez współmałżonka wieku 75 lat jako okoliczność, która powoduje, że sprawowanie tej opieki nie jest możliwe. Przedstawione wyżej uwagi wskazują, że zakres przedmiotowy uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 14 listopada 2022 r. I OPS 2/22 jest szerszy niż zakres przedmiotowy zagadnienia prawnego przedstawionego przez Naczelnego Sądu Administracyjnego, czyli zachodzi brak tożsamości pomiędzy zakresem przedmiotowym uchwały, a pytaniem sformułowanym przez skład orzekający w trybie art. 269 p.p.s.a.

Powyższa okoliczność powoduje, że potencjalne ponowne rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego nie mogłoby doprowadzić do odstąpienia w całości od poglądu wyrażonego w uchwale, albowiem pytanie dotyczy tylko pkt 2 uchwały, a pkt 1 uchwały nie jest objęty pytaniem sformułowanym w tym trybie. Równocześnie należy zwrócić uwagę, że regulacja materialnoprawna i charakter zagadnienia prawnego, które jest przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 14 listopada 2022 r., I OPS 2/22, powoduje, że rozstrzygnięcia zawarte w pkt 1 i w pkt 2 uchwały powinny być wzajemnie zgodne, a nie prowadzić do dodatkowych rozbieżności. Podsumowując powyższe rozważania, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że przedstawione przez Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia, z powołaniem się na regulację przewidzianą w art. 269 § 1 p.p.s.a., nie spełnia przesłanek uruchomienia tego trybu. Z tych względów i na podstawie art. 269 § 2 p.p.s.a. Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.

## 2

### UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 13 października 2025 r.**  
**(II FPS 3/25)**

*Przewodniczący: Jan Rudowski (sprawozdawca)*

*Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki, Beata Cieloch, Małgorzata Niezgódka-Medek (współsprawozdawca), Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski, Tomasz Zborzyński*

Naczelnego Sądu Administracyjnego, po rozpoznaniu w dniu 13 października 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz Fundacji P. wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2025 r. o podjęcie na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1

pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) uchwały wyjaśniającej: „Czy na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała?”

podjął następującą uchwałę:

**Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.**

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

Wnioskiem z 8 maja 2025 r., (nr...), Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. — Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.) oraz na podstawie art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała?”

We wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że w sprawie stosowania w praktyce orzeczniczej art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111; dalej: o.p.) wyodrębniły się dwa odmienne zapatrywania co do dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na nowe okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała. Jak podkreślono we wniosku, rozbieżne poglądy w tej materii posiadają podobną reprezentację w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zapadłym w porównywalnym czasie.

W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że strona może powoływać się w postępowaniu wznowieniowym w trybie wnioskowym tylko na takie okoliczności faktyczne lub dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, zatem nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku.

Naczelny Sąd Administracyjny w reprezentatywnym dla tej linii orzeczniczej wyroku z 28 lutego 2023 r., II FSK 2198/20 (CBOSA), wskazał, że pojęcie nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów powinno być interpretowane przez pryzmat określenia „wyjda na jaw”, co oznacza, że można powoływać się w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź na takie dowody, co do których istnienia strona nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, nie mogła zatem żądać ich uwzględnienia w toku tego postępowania. Jeśli natomiast jakieś okoliczności były stronie znane, lecz ich nie ujawniła, to nie można przyjąć, iż posiadają one przymiot okoliczności, które „wyszły na jaw”, co oznacza, że nie mogą one stanowić podstawy wznowienia postępowania.

W ocenie Sądu, niezbadanie określonych dowodów w toku zwykłego postępowania instancyjnego, jeżeli dowody te mogły być powołane przez stronę, nie może być podstawą wznowienia postępowania w myśl art. 240 § 1 pkt 5 o.p., gdyż naruszałoby to zasadę trwałości decyzji ostatecznych. Przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby sprzeczne z istotą zwrotu „wyjda na jaw”, który należy rozumieć jako jawne, znane stronie, a więc nie mogące mieć waloru nowych okoliczności.

Z kolei w wyroku z 13 lipca 2021 r., II FSK 3333/18 (CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że postępowanie uruchamiane na skutek wznowienia postępowania nie jest kontynuacją postępowania instancyjnego, a wobec tego brak jest w nim podstaw do pełnej merytorycznej kontroli decyzji, którą zakończono sprawę w postępowaniu zwykłym. Instytucja wznowienia postępowania nie jest też środkiem, za pomocą którego można wzruszać każdą wadliwą decyzję ostateczną, niezależnie od stopnia tej wadliwości. Instytucja ta ma na celu stworzenie prawnej możliwości ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i podjęcia rozstrzygnięcia sprawy zakończonej ostateczną decyzją podatkową tylko wówczas, gdy postępowanie podatkowe przed organami podatkowymi było dotknięte wadami procesowymi enumeratywnie wskazanymi w art. 240 o.p.

NSA stwierdził, że zwrot „wyjda na jaw”, którym posłużono się w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie postępowania podatkowego. Zatem strona może powoływać się w postępowaniu wznowieniowym

tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, a więc nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku (por. wyroki NSA z: 28 stycznia 2021 r., II FSK 2676/18; 26 stycznia 2021 r., II FSK 2636/18; 13 maja 2020 r., II FSK 2974/19; 4 grudnia 2019 r., II FSK 85/18; 9 grudnia 2015 r., II FSK 2701/13; 13 listopada 2013 r., II FSK 2675/12; CBOSA).

Z kolei w wyroku z 13 maja 2020 r., II FSK 2974/19 (CBOSA), NSA dodał, że za takim rozumieniem omawianej przesłanki wznowieniowej przemawiają też istotne względy aksjologiczne, do których należy wzgląd na trwałość decyzji ostatecznych (art. 128 o.p.) oraz wywodzony z art. 123 § 1 o.p. obowiązek współdziałania strony z organem podatkowym w trakcie prowadzonego przez niego postępowania. Wyklucza to możliwość powoływania się przez stronę na okoliczności faktyczne, o których wiedziała, ale na które nie wskazała w toku postępowania zakończonego decyzją ostateczną, jako że zaakceptowanie takiej możliwości nie tylko niweczyłoby zasadę trwałości decyzji ostatecznych, ale regulę tę czyniłoby wręcz iluzoryczną. Sankcjonowałoby także zatajanie przez strony okoliczności faktycznych lub dowodów w postępowaniu zwykłym celem pozyskania podstaw do późniejszego inicjowania postępowań nadzwyczajnych.

Powyższą linię orzeczniczą reprezentują również wyroki NSA z: 15 stycznia 2019 r., II FSK 2699/18; 28 września 2021 r., II FSK 725/21; 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21; 23 czerwca 2022 r., I FSK 2303/21; 29 czerwca 2022 r., III FSK 698/21; 5 kwietnia 2022 r., III FSK 1580/21; 17 maja 2022 r., II FSK 2460/19; 17 maja 2022 r., II FSK 2461/19; 2 czerwca 2022 r., III FSK 221/22; 2 czerwca 2022 r., III FSK 222/22; 29 czerwca 2022 r., III FSK 694/21; 12 lipca 2022 r., I FSK 978/19; 7 października 2022 r., II FSK 830/22; 7 grudnia 2022 r., II FSK 974/20; 1 sierpnia 2024 r., II FSK 1304/21 (CBOSA).

Omawiając drugą linię orzeczniczą Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał na odmienne stanowisko, zgodnie z którym pojęcia „nowe okoliczności faktyczne” i „nowe dowody” należy interpretować w ten sposób, że okoliczności faktyczne i dowody, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. muszą być nieznanne organowi wydającemu decyzję, natomiast nie jest istotne, czy dowody te były znane stronie postępowania.

Za reprezentatywny dla tej linii orzeczniczej uznano wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 lutego 2022 r., I FSK 1556/18 (CBOSA). W uzasadnieniu tego wyroku, powołując się na wykładnię literalną art. 240 § 1 pkt 5 o.p., Sąd zauważył, że wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe

dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję. Według NSA przepis art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jasno wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika („nieznane organowi”). A *contario* zatem – te okoliczności lub dowody wcale nie muszą być nowe dla podatnika, aby wznowić postępowanie i ewentualnie uchylić decyzję pierwotną, jeśli zachodzi cecha istotności. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. rzeczywiście chodziło o nowość także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł, wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną, nowe fakty lub dowody muszą być nieznane organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi.

W kolejnych wyrokach z tej grupy orzeczeń z 24 sierpnia 2022 r., III FSK 679/22 i III FSK 692/22 (CBOSA), NSA uznał, że nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, aby pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro przyjmuje się, że zwrot „wyjda na jaw” w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu, zarówno organowi podatkowemu jak i stronie postępowania, to nie jest jasne, w jakim celu ustawodawca w treści tego samego przepisu *in fine* ponownie formułuje warunek, że dowody te nie mogły być znane organowi podatkowemu.

Również w uzasadnieniach tych wyroków zwrócono uwagę na kontekst językowy, w jakim używa się zwrotu „wyjść na jaw”. Otóż są to sytuacje, w których to, co ma wyjść na jaw, jest jednak komuś znane, ale nie jest znane powszechnie, publicznie. W przypadku procedury prawnej należy przyjąć, że nie zostało ujawnione w aktach sprawy. Zatem w świetle regulacji zawartej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. możliwe jest, że nowy dowód lub nowa okoliczność faktyczna nieujawniona w aktach sprawy jest znana organowi podatkowemu, stronie postępowania, innemu podmiotowi albo nie jest znana nikomu. Ustawodawca zdecydował, że wyjście na jaw nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych istniejących w dacie wydania decyzji ostatecznej, istotnych dla sprawy, uzasadnia co do zasady wznowienie postępowania z wyłączeniem sytuacji, gdy wiedzę o nowych okolicznościach faktycznych lub nowych dowodach posiadał sam organ. Podkreślono, że w odniesieniu do strony postępowania w Ordynacji podatkowej brak jest obowiązku przedstawienia wszystkich znanych dowodów lub okoliczności faktycznych. Ustawodawca w sytuacji, w której chce ograniczać w czasie możliwość zgłaszania nowych dowodów, czyni to wprost, jak choćby w art. 381 Kodeksu postępowania cywilnego.

W wyroku z 28 lipca 2023 r., II FSK 108/21 (CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że za jego stanowiskiem, zgodnie z którym z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie wynika, aby „nieznajomość” nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także

podatnika, przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i systemowa, a także historyczna cytowanego przepisu.

Dokonując wykładni systemowej, NSA zauważył, że w procedurze cywilnej w odróżnieniu od procedury podatkowej wprost zaznaczono, że wykryte później dowody nie mogą być znane stronie. Ponadto podobnie jak w procedurze cywilnej omawianą przesłankę wznowienia postępowania uregulowano w art. 273 § 2 p.p.s.a., zgodnie z którym można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu. NSA wskazał także, że podobnie jak w Ordynacji podatkowej przesłanka wznowienia z art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. stanowi o nowych dowodach nieznanymi organowi, a nie stronie.

Podsumowując swoją analizę w zakresie wykładni systemowej NSA stwierdził, że omawianą przesłankę wznowienia postępowania odmiennie uregulowano w poszczególnych procedurach, przy czym w postępowaniu administracyjnym oraz podatkowym nie stawia się warunku, aby nowe okoliczności czy dowody nie były znane stronie w trakcie postępowania objętego wznowieniem.

Odwołując się z kolei do wykładni historycznej, według NSA nie bez powodu ustawodawca nie ujął w treści przepisu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. warunku, który ujęty był w treści art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.). Ustawodawca usunął z treści przepisu fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca otworzył zatem podatnikom możliwość wznowiania postępowania, jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dowody lub nowe okoliczności faktyczne istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznanymi organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu „nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy” oznacza, że obecnie nowe dowody mogą być powołane nawet wówczas, gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zawinionych, a także wówczas, gdy podatnicy mieli o tych dokumentach jakąkolwiek wiedzę.

Powyższą linię orzeczniczą reprezentują również m.in. wyroki NSA z: 27 lutego 2020 r., II FSK 1299/19; 21 kwietnia 2020 r., II FSK 45/20; 24 sierpnia 2022 r., III FSK 680/22, III FSK 681/22, III FSK 736/22 i III FSK 735/22; 9 września 2022 r., I FSK 1256/19; 24 sierpnia 2023 r., I FSK 907/22; 10 listopada 2023 r., I FSK 1123/23; 31 stycznia 2024 r., III FSK 3729/21; 16 maja 2024 r., I FSK 173/23 (CBOSA).

1.4. Zdaniem Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane orzecznictwo pozwala stwierdzić, że została spełniona podstawowa przesłanka z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie

uchwały abstrakcyjnej, tj. powstanie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów wywołało rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i to rozbieżności o charakterze istotnym.

Pismem z 7 października 2025 r. stanowisko w sprawie zajął prokurator Departamentu Postępowania Sądowego Prokuratury Krajowej, wnosząc o podjęcie uchwały o następującej treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony nie mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

Zdaniem prokuratora, zawarte w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. określenie „wyjda na jaw” oznacza, że nie mogą one być znane nie tylko organowi podatkowemu, lecz także stronie. Nie chodzi tu tylko o nieobecność takich dowodów czy też informacji o takich okoliczności w aktach sprawy podatkowej, a o sytuację, gdy z dowodami tymi czy też okolicznościami nie zetknęli się w ogóle organ podatkowy, jak również strona. Tylko w taki sposób można interpretować określenie „wyjda na jaw”, zachowując jego właściwe rozumienie w kontekście nie tylko samego brzmienia przepisu, lecz również wykładni celowościowej. Gdyby przyjąć, iż podstawą wznowienia postępowania podatkowego mogą być okoliczności, które były znane stronie, lecz ta ich nie ujawniła, dopuszczono by w toku postępowania podatkowego do sytuacji, w których strona może osiągać różnego rodzaju korzyści procesowe, prawne czy też faktyczne z zatajania okoliczności o istotnym znaczeniu dla postępowania podatkowego, a następnie czynić z nich użytek podczas inicjowania trybu nadzwyczajnego kontroli decyzji ostatecznych. Nie da się tego pogodzić nie tylko z zasadą trwałości decyzji ostatecznych, lecz także celem postępowania podatkowego. Przyjęcie odmiennej koncepcji, zgodnie z którą tego rodzaju okoliczności lub dowody, niepowołane przez stronę, a więc zatajone przez nią przed organem podatkowym, mogą stanowić podstawę wznowienia postępowania podatkowego na wniosek strony, nie tylko stanowiłoby wyłom w zasadzie trwałości decyzji ostatecznych, ale wręcz zasadę tę by całkowicie unicestwiło.

Pismem z 31 lipca 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zawiadomił Naczelną Sąd Administracyjny o wstąpieniu do postępowania w niniejszej sprawie, wnosząc jednocześnie o podjęcie uchwały o następującej treści: „Przesłanką wznowienia na wniosek strony na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną są nowe okoliczności lub dowody, które nie były znane organowi, niezależnie od tego, czy były one znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego”.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że wznowienie na wniosek strony postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. następuje niezależnie od tego, czy powołane we wniosku strony nowe okoliczności lub dowody były stronie znane w toku postępowania zwykłego. Rzecznik przychyła się zatem do drugiej z zaprezentowanych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego linii orzeczniczej. Zdaniem Rzecznika literalne brzmienie przytoczonej regulacji stanowi bez wątplenia naczelną argument, który przemawia przeciwko przyznaniu świadomości strony w postępowaniu zwykłym co do istnienia okoliczności lub dowodów powołanych we wniosku o wznowienie postępowania statusu determinanty dopuszczalności wznowienia.

Pismem z 11 września 2025 r. opinię w sprawie analizowanego zagadnienia wyraził Minister Finansów i Gospodarki, wnosząc o wydanie uchwały o treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony nie mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

Minister Finansów i Gospodarki, dzieląc pierwszy ze wskazanych nurtów orzecznictwa, stoi na stanowisku, że strona nie może powoływać się na „nowe” okoliczności lub „nowe” dowody, o których wiedziała podczas postępowania zwykłego i nie mogą one stanowić podstawy do wznowienia postępowania na wniosek strony w trybie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W jego ocenie na poparcie zasługuje pogląd wyrażony w wyroku NSA z 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21 (CBOSA), w którym wskazano, że strona postępowania powinna współdziałać z organem podczas postępowania i brać w nim czynny udział, a co za tym idzie – powoływać dowody i okoliczności na poparcie swoich twierdzeń (art. 123 § 1 i art. 200 § 1 o.p.). W związku z czym wyklucza to możliwość powoływania się przez stronę na okoliczności i dowody, o których istnieniu wiedziała, ale ich nie powoływała, z uwagi na brak ich „nowości”, tj. nie może stanowić to przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Pismem z 18 września 2025 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawiadomił o wstąpieniu do postępowania na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 1 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 1668), w związku z art. 8 § 3 p.p.s.a., wnosząc o podjęcie uchwały następującej treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane

nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

W ocenie Rzecznika obok wykładni językowej i systemowej za podjęciem uchwały w zaproponowanej treści przemawia również wykładnia historyczna odnosząca się do kształtowania po 1945 r. procedury podatkowej i administracyjnej. W ramach kolejnych nowelizacji instytucji wznowienia postępowania doszło do zmian, które doprowadziły do jednolitego obecnie brzmienia art. 240 § 1 pkt 5 o.p. oraz art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a., zrezygnowano z tej ich części, która odwoływała się do braku winy strony w przedstawieniu dowodów dopiero na etapie postępowania wznowieniowego.

Dopuszczona, na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a., w charakterze uczestnika postępowania Fundacja P. pismem z 6 października 2025 r. wniosła o podjęcie uchwały o następującej treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z zm.) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, niezależnie od tego, czy znane były stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale nieznanne były organowi prowadzącemu postępowanie w ramach jego kompetencji.” Zdaniem Fundacji zagadnienie dotyczące wznowienia postępowania w oparciu o nowe dowody bądź nowe okoliczności w sprawie, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., należy postrzegać w trzech rozdzielnych płaszczyznach: (1) ingerencja przez prawo podatkowe w prawo własności podatnika (zapewnienie, w zakresie tej ingerencji, zasad: demokratycznego państwa prawa, proporcjonalności i adekwatności regulacji dla podmiotów gospodarczych), (2) ochrona prawa własności przed Państwem w zakresie przekroczenia, przy poborze podatku, reguł prawa materialnego, (3) ochrona podatnika przed niezgodnym z prawem materialnym działaniem organu państwa w celu wynagrodzenia mu ewentualnej szkody. Popierając w pełni stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Fundacja podkreśliła, że zasada skuteczności prawa podatkowego nakłada na strony obowiązek uwzględnienia ich wszystkich w stopniu pozwalającym określić rozmiar podatku, jako świadczenia ingerującego w mienie, najprecyzyjniej. Precyzja tego ustalenia – zasada skuteczności prawa podatkowego – jest istotna gdyż tylko takie działanie w sposób proporcjonalny ogranicza prawo własności, które jest prawem chronionym w płaszczyźnie konstytucyjnej.

Pismem z 8 października 2025 r. opinię w sprawie analizowanego zagadnienia wyraziła Krajowa Izba Doradców Podatkowych, wnosząc o podjęcie uchwały w brzmieniu: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111)

w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.” Zdaniem Izby, z treści tego przepisu w sposób jednoznaczny wynika wprost, że mają one być nieznane organowi podatkowemu. Strona w toku prowadzonego postępowania może być bowiem przekonana, że przedstawiła wszystkie dowody, które były wymagane przez organ podatkowy jako wystarczające do wydania ostatecznego rozstrzygnięcia, jednak po doręczeniu decyzji może się okazać, że zostały one zinterpretowane w sposób jednoznacznie odmienny niż przez stronę, dlatego może ona chcieć przedstawić inne dowody (spełniające wszystkie przesłanki analizowanego przepisu), które uzasadniałyby jej stanowisko. Dodatkowo, jeżeli zamysłem ustawodawcy byłoby, aby nowe okoliczności faktyczne oraz dowody były nieznane zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie – to powinien wprost zapisać to w ustawie. Gdyby ograniczać się do sytuacji, w których nowe okoliczności lub dowody nie są znane nikomu, art. 240 § 1 pkt 5 o.p. byłby praktycznie martwym przepisem.

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

W pierwszej kolejności należało zbadać, czy zostały spełnione przesłanki podjęcia uchwały abstrakcyjnej.

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

W niniejszej sprawie wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej złożył 8 maja 2025 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, a więc podmiot, który – zgodnie z art. 264 § 2 p.p.s.a. – jest legitymowany do inicjowania podjęcia uchwały na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne odpowiada również drugiemu warunkowi dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej, tj. wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma być wyjaśniany, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przejawem rozbieżności jest sytuacja, w której zagadnienie prawne wynikające z określonych przepisów nie było w dotychczasowym orzecznictwie

rozstrzygane w sposób jednolity, w konsekwencji wydawane są przez sądy różne rozstrzygnięcia na tej samej podstawie prawnej i w analogicznym stanie faktycznym (por. A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 122). Przez pojęcie rozbieżności należy rozumieć nie tylko różnice poglądów prawnych wyrażanych w orzecznictwie, ale także tendencję do utrwalania się określonych stanowisk interpretacyjnych (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 października 2007 r., II GPS 1/07, ONSAiWSA 2008, nr 1, poz. 6). Rozbieżność, która daje podstawę do zastosowania art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., musi mieć charakter rzeczywisty i trwały. Wskazane we wniosku z 8 maja 2025 r. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego odzwierciedlają istnienie rozbieżności w procesie stosowania przepisów prawa przez sądy administracyjne.

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego rozbieżności w orzecznictwie na gruncie stosowania art. 240 § 1 pkt 5 o.p. stanowią dostateczną podstawę do podjęcia przez skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Liczba prawomocnych orzeczeń przedstawionych we wniosku i daty ich podejmowania dowodzą występowania aktualnych rozbieżności odnośnie do wykładni konkretnego, obowiązującego przepisu prawa. Przywołany art. 240 § 1 pkt 5 o.p. miał zastosowanie w sprawach, które zostały rozstrzygnięte wskazanymi we wniosku wyrokami. Rozbieżności w orzecznictwie są przy tym rozbieżnościami rzeczywistymi, niezależnymi od stanu faktycznego konkretnych rozstrzyganych spraw.

Przechodząc do zagadnienia objętego wnioskiem Prezesa NSA, należy zauważyć, że wskazywane rozbieżności w orzecznictwie ujawnione zostały na tle przepisów regulujących tryb wzruszania ostatecznych w administracyjnym toku instancji decyzji wydawanych przez organy podatkowe. Zgodnie z powołanym we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanego organowi, który wydał decyzję.

Wskazany przepis jest odmiennie interpretowany na potrzeby rozstrzyganych spraw przez sądy administracyjne, w tym Naczelny Sąd Administracyjny. W tym zakresie, jak trafnie zauważono w złożonym wniosku o podjęcie uchwały, ukształtowały się dwie dominujące linie orzecznicze. W pierwszej wskazuje się, że strona może powoływać się w postępowaniu wznawieniowym w trybie wnioskowym tylko na takie okoliczności faktyczne lub dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, zatem nie mogła

żądać ich uwzględnienia w jego toku. Według drugiej linii orzeczniczej pojęcia „nowe okoliczności faktyczne” i „nowe dowody” należy interpretować w ten sposób, że okoliczności faktyczne i dowody, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. muszą być nieznanne organowi wydającemu decyzję, natomiast nie jest istotne, czy dowody te były znane stronie postępowania.

Na tle tego przepisu istota tak zakreślonego sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, jak należy interpretować przesłankę wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w przypadku złożenia wniosku o wznowienie postępowania – czy mogą być uznane za „nowe” okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.

Przechodząc do oceny prawnej istoty rozpoznawanej sprawy, w pierwszej kolejności należało przypomnieć treść art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przepis ten stanowi, że „w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję”. Literalne brzmienie przytoczonej regulacji stanowi bez wątpienia naczelną argument, który przemawia przeciwko przyznaniu świadomości strony w postępowaniu zwykłym co do istnienia okoliczności lub dowodów powołanych we wniosku o wznowienie postępowania statusu determinanty dopuszczalności wznowienia.

Wznowienie postępowania należy do nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej i na zasadzie wyjątku od zasady trwałości decyzji ostatecznej, pozwala na ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w sytuacji, gdy się okaże, że postępowanie podatkowe przed organem podatkowym było dotknięte kwalifikowanymi wadami procesowymi wymienionymi w art. 240 § 1 o.p. Wznowienie postępowania z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. dotyczy przesłanki stanowiącej o ujawnieniu („wyjściu na jaw”) istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który decyzję wydał. O zaistnieniu omawianej podstawy można mówić wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione cztery przesłanki:

- 1) wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne lub dowody;
- 2) nowe okoliczności faktyczne lub dowody są istotne dla sprawy, tzn. mogą mieć wpływ na jej odmienne rozstrzygnięcie;
- 3) nowe okoliczności faktyczne lub dowody nie były znane organowi, który wydał decyzję;
- 4) nowe okoliczności faktyczne lub dowody istniały w dniu wydania decyzji.

Użyty w art. 240 § 1 pkt 5 zwrot „wyjdą na jaw” oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności, czyli udostępnienia ich

organowi, a nie moment faktycznego zapoznania się z nimi przez pracownika organu. Na tle art. 240 § 1 pkt 5 o.p. odróżnić należy pojęcia „okoliczność faktyczna” i „dowód”. Okoliczność faktyczna to fakt podlegający stwierdzeniu, natomiast dowód to środek dowodowy służący dokonaniu ustaleń faktycznych. Wskazać przy tym należy, że wznowienie postępowania powinno następować nie tylko z uwagi na wyjście na jaw nowych dowodów, ale także i nowych okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy, przy czym ujawnienie się tych okoliczności może być rezultatem przeprowadzenia dowodów (ujawnienia się dowodów) po wydaniu decyzji, byleby tylko rzecz dotyczyła faktów, które są istotne dla sprawy, a nie były znane organowi w momencie jej podejmowania.

Aby uznać przedłożony dowód za istotny w znaczeniu użytym w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., powinien on spowodować wydanie, po wznowieniu postępowania, odmiennego rozstrzygnięcia niż to zawarte w decyzji ostatecznej. Istotna dla wyniku sprawy okoliczność faktyczna, udokumentowana dowodem znajdującym się w aktach sprawy administracyjnej, nie może zostać uznana za okoliczność nową, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., jeśli wznowiający postępowanie organ, prowadząc wcześniej postępowanie, dysponował wiedzą o stanowiącej podstawę wznowienia okoliczności wywiedzionej nawet z innego dokumentu. Także odmienna, a nawet błędna ocena dowodu (okoliczności), który istniał i był znany organowi wydającemu decyzję, nie uzasadnia żądania wznowienia postępowania. Błędna bowiem ocena okoliczności faktycznej nie jest tym samym, co brak wiedzy o tej okoliczności. Nowe okoliczności w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. to nic innego jak nowe ustalenia dotyczące stanu faktycznego sprawy podatkowej, który stał się podstawą pierwotnego rozstrzygnięcia i subsumpcji przepisów prawa materialnego.

Podsumowując tę część rozważań, stwierdzić należało, że w postępowaniu wznowieniowym nie każdy dowód może zostać uznany za przesłankę wynikającą z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przez pojęcie nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, o których mowa w powyższym przepisie, należy rozumieć zarówno okoliczności lub dowody nowo odkryte, jak również po raz pierwszy zgłoszone przez stronę. Istotne jest jednak, aby ujawnione w sprawie nowe okoliczności lub nowe dowody istniały w dniu wydania decyzji. Przez nową okoliczność istotną dla sprawy należy rozumieć taką, która mogła mieć wpływ na odmiennie rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że w sprawie zapadłaby decyzja co do swej istoty odmienna od rozstrzygnięcia dotychczasowego. W każdym przypadku obowiązkiem organu podatkowego jest ustalenie, czy zaistniała podstawa wznowienia w postaci nowych okoliczności faktycznych oraz czy ujawnił się nowy dowód w sprawie, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., i czy jest on na tyle istotny, że może to być uznane za podstawę do przystąpienia do merytorycznej weryfikacji decyzji ostatecznej.

Na tle przedstawionej regulacji należy zgodzić się z tą linią orzeczniczą w której uznano, że strona może się powoływać w postępowaniu wznowieniowym na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, o których posiadała wiedzę w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, ale ich nie powołała. Za takim stanowiskiem przemawia w pierwszej kolejności wykładnia językowa art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Trafnie w drugiej linii orzeczniczej odwołując się do wykładni językowej tego przepisu akcentowano, że wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję. Już w tym właśnie fragmencie przepisu ujawnia się trafność wyników jego wykładni – przepis jasno przecież wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika („nieznane organowi”). A *contrario* te okoliczności lub dowody wcale nie muszą być nowe dla podatnika, aby wznowić postępowanie i ewentualnie uchylić decyzję pierwotną, jeśli zachodzi cecha istotności. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. rzeczywiście chodziło o nowość także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł, wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną nowe fakty lub dowody muszą być nieznanie organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi. W art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie ujęto warunku, że nowe okoliczności lub dowody nie mogły być przedstawione czy też wykorzystane przez podatnika z przyczyn od niego niezależnych.

Naczelny Sąd Administracyjny zwraca także uwagę, że odmienna wykładnia analizowanego przepisu prowadzi do naruszenia zasady wykładni, według której nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro bowiem przyjmuje się, że zwrot „wyjdą na jaw”, którym posłużono się w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie postępowania, to nie bardzo jest jasne, w jakim celu ustawodawca w treści tego samego przepisu *in fine* ponownie formułuje warunek, że dowody te nie mogły być znane organowi podatkowemu. Przyjmując, że zwrot „wyjdą na jaw” charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie postępowania, to treść tego przepisu powinna mieć inne brzmienie. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. rzeczywiście chodziło o nowość także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł, wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną nowe fakty lub dowody muszą być nieznanie organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi.

Należy także zwrócić uwagę na kontekst językowy, w jakim używa się zwrotu „wyjść na jaw”. Otóż są to sytuacje, w których to, co ma wyjść na jaw, jest jednak komuś znane, ale nie jest znane powszechnie, publicznie; w przypadku procedury prawnej należy przyjąć, że nie zostało ujawnione w aktach sprawy. Zatem w świetle regulacji zawartej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. możliwe jest, że nowy dowód lub nowa okoliczność faktyczna nieujawniona w aktach sprawy jest znana organowi podatkowemu, stronie postępowania, innemu podmiotowi albo nie jest znana nikomu. Ustawodawca zdecydował, że wyjście na jaw nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych istniejących w dacie wydania decyzji ostatecznej, istotnych dla sprawy uzasadnia co do zasady wznowienie postępowania z wyłączeniem sytuacji, gdy wiedzę o nowych okolicznościach faktycznych lub nowych dowodach posiadał sam organ.

W tym zakresie należało odwołać się przede wszystkim do art. 145 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.). Przesłanka wznowienia postępowania z uwagi na ujawnienie nowych dowodów i okoliczności została w analogiczny sposób sformułowana w tym przepisie. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi, który wydał decyzję. W płaszczyźnie językowej jest to zatem regulacja identyczna z obowiązującą w Ordynacji podatkowej. W orzecnictwie dotyczącym wskazanej regulacji w Kodeksie postępowania administracyjnego podkreśla się, że przyczyną wznowienia postępowania mogą być tylko okoliczności faktyczne i dowody „nieznane organowi, który wydał decyzję”. W świetle art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. istotny jest obiektywny fakt nieznanomości, niewiedzy organu, co do istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, nie zaś przyczyny tej niewiedzy (dające się np. przypisać organowi albo stronie). Nie ma znaczenia, czy ujawnione okoliczności lub dowody nie były znane organowi prowadzącemu postępowanie pierwotnie w wyniku zaniedbań, czy z innych powodów. Warunkiem wznowienia postępowania jest w tym przypadku jedynie to, aby nowa okoliczność czy dowód miały istotne znaczenie dla sprawy i istniały w dniu wydania decyzji, przy czym nie były znane organowi, który wydał decyzję (por. wyrok NSA z 19 lipca 2012 r., II OSK 768/11, CBOSA). W wyroku z 2 grudnia 2021 r., II OSK 397/19 (CBOSA) wyjaśniono, że przymiot „nowe” posiadają takie fakty i dowody, które są nowoodkryte lub po raz pierwszy zgłaszane przez stronę, a zatem muszą stanowić nowość w konkretnym postępowaniu. Nie spełniają zatem takich warunków, *a contrario*, takie dowody (fakty), które strona znała i mogła się na nie powołać.

Zagadnienie dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na nowe okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała, nie jest przedmiotem sporu na gruncie regulacji w Kodeksie postępowania administracyjnego, ponieważ kwestia ta została powiązana z terminem do złożenia wniosku o wznowienie postępowania. Zgodnie bowiem z art. 148 § 1 k.p.a. podanie o wznowienie postępowania wnosi się do organu administracji publicznej, który wydał w sprawie decyzję w pierwszej instancji, w terminie jednego miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania. Ciężar dowodu dochowania terminu, o którym mowa w art. 148 § 1 k.p.a., spoczywa na stronie, która domaga się wznowienia postępowania w sprawie. Strona musi więc udowodnić, kiedy (w jakiej dacie) dowiedziała się o okolicznościach stanowiących podstawę do wznowienia postępowania, w sposób pozwalający organowi zweryfikować i ustalić, że jej podanie o wznowienie wpłynęło przed upływem jednomiesięcznego terminu od dnia, w którym dowiedziała się o okolicznościach stanowiących podstawę do wznowienia. Organ ma obowiązek dokonania weryfikacji twierdzeń strony i przedstawianych przez nią dowodów oraz przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie ustalenia tej okoliczności, a następnie dokonania oceny zebranego materiału dowodowego zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (por. wyroki NSA z: 25 maja 2016 r., II OSK 2343/14; 25 maja 2017 r., II OSK 2449/15; CBOSA). Organ administracji z urzędu bada zachowanie tego terminu, ponieważ wszczęcie postępowania wznowieniowego na wniosek strony, pomimo uchybienia terminowi, stanowi rażące naruszenie prawa, godzące w zasadę trwałości decyzji administracyjnych (art. 16 § 1 k.p.a.). Brak ustalenia okoliczności zachowania terminu do złożenia wniosku o wznowienie postępowania jest naruszeniem, które może mieć wpływ na wynik sprawy. Podkreślić należy, że organ jest zobowiązany odmówić wszczęcia postępowania wznowieniowego, gdy wykaże, iż strona dowiedziała się o okolicznościach dających podstawę do wznowienia postępowania wcześniej niż to wskazała we wniosku (por. wyrok NSA z 11 października 2016r., I OSK 2303/15, CBOSA).

Zgodnie z omówionymi regulacjami na gruncie tej procedury można wznowić postępowanie administracyjne zarówno wtedy, kiedy strona wiedziała o okolicznościach faktycznych lub dowodach w dniu wydania przez organ decyzji ostatecznej, jak i wtedy, kiedy wiedzę o nich uzyskała już po jej wydaniu. Strona jest jednak w każdym z tych przypadków limitowana terminem z art. 148 § 1 k.p.a. – termin jednego miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania. Równocześnie z treści tego przepisu nie wynika, aby ten warunek dotyczył dowodów, o których mowa w art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a.

Przenosząc te rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy, stwierdzić należało, że w Ordynacji podatkowej nie zawarto regulacji o treści odpowiadającej art. 148 § 1 k.p.a. Nie oznacza to jednak, iż brak tej regulacji ma prowadzić do wniosku o braku podstaw do wznowienia postępowania podatkowego z przyczyn określonych w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., w sytuacji gdy strona w dniu wydania decyzji ostatecznej przez organ podatkowy miała wiedzę o okolicznościach faktycznych lub dowodach istniejących w dniu jej wydania. Jak wynika z treści tego przepisu cecha nowości w odniesieniu do okoliczności faktycznych lub dowodów powinna zostać oceniona ze względu na stan wiedzy organu podatkowego, a nie strony. Dodatkowo tylko w tym zakresie strona nie jest limitowana terminem złożenia wniosku, tak jak ma to miejsce w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Jedyne terminy, jakie wprowadzono w procedurze podatkowej, wynika z treści art. 245 § 1 pkt 3 lit. b/ o.p. Zgodnie z tym przepisem strona nie może oczekiwać wydania nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118, z zastrzeżeniem art. 70d tej ustawy.

Artykuł 245 o.p. wylicza rodzaje decyzji, którymi się kończy postępowanie wznowione, tzn. postępowanie przeprowadzone na podstawie postanowienia wymienionego w art. 243 § 2 tej ustawy. Celem postępowania wznowionego jest:

- 1) ustalenie, czy zachodzą podstawy wznowienia określone w art. 240 § 1;
- 2) rozstrzygnięcie sprawy co do istoty.

W art. 245 § 1 pkt 3 o.p. wskazano sytuacje, w których pomimo wystąpienia przesłanki wznowienia, organ podatkowy odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej (ostatecznej). Dopuszczalność uchylenia decyzji ostatecznej w efekcie wznowienia postępowania uzależniona jest więc od istnienia przesłanki pozytywnej i braku przesłanek negatywnych. Przesłanką pozytywną jest istnienie jednej z podstaw wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p., a przesłanki negatywne określone zostały właśnie w art. 245 § 1 pkt 3 o.p. Dokonując zatem wykładni art. 245 § 1 pkt 3 lit. b/ o.p., wskazać należy, że z regulacji tej wynika dopuszczalność uchylenia decyzji ostatecznej w efekcie wznowienia postępowania pod warunkiem istnienia przesłanki pozytywnej (jednej z podstaw wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p.) i braku przesłanek negatywnych (w tym przypadku – upływ terminów przedawnienia określonych w art. 68, 70 i 118 o.p.). Zarówno wykładnia gramatyczna, jak i systemowa wewnętrzna świadczą o tym, że istnienie przesłanki pozytywnej nie zawsze skutkuje uchyleniem decyzji dotychczasowej. Musi być bowiem jednocześnie brak przesłanek negatywnych. Ustawodawca założył więc, że ze względu na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 i art. 118 o.p. nie ma już w ogóle możliwości orzekania merytorycznie w sprawie. Gdyby podzielić odmienną wykładnię

art. 245 § 1 pkt 3 lit. b/ o.p., to uznać należałoby, że przepis ten jest zbędny, gdyż wystarczająca w takiej sytuacji byłaby regulacja zawarta w art. 245 § 1 pkt 1 o.p. W tym ostatnim przepisie przewidziano bowiem – w razie zaistnienia przesłanek wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p. – także możliwość uchylecia w całości lub w części decyzji dotychczasowej i umorzenia postępowania w sprawie (por. wyrok NSA z 8 września 2017 r., I FSK 2250/15, CBOSA).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy również mieć na uwadze to, że w odniesieniu do omawianej przesłanki wznowienia zgodnie z art. 241 o.p. zasadą jest, że wznowienie postępowania następuje zarówno z urzędu, jak i na żądanie strony. W odróżnieniu od art. 148 k.p.a. przepisy Ordynacji podatkowej nie ograniczają w czasie uprawnienia do zgłoszenia żądania wznowienia postępowania. Żądanie takie można zgłosić w każdym czasie. Jedynie oparcie go na podstawach wynikających z art. 240 § 1 pkt 4, 8, 11 i 12 o.p. musi nastąpić w terminie miesięcznym. Prawidłowe wznowienie postępowania na wniosek uprawnionego podmiotu bądź z urzędu (w zakresie wskazanym w ustawie) otwiera możliwość badania, czy wskazane podstawy wznowienia rzeczywiście istnieją. Dopiero w następnej kolejności istnieje możliwość merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy zakończonej już decyzją ostateczną. W takiej sytuacji nie ma podstaw prawnych do różnicowania uprawnień organu do wszczęcia postępowania wznowieniowego z urzędu (okoliczności lub dowody były nowe dla tego organu) od sytuacji strony, która w tych samych okolicznościach nie byłaby uprawniona do skutecznego zainicjowania tego postępowania. Tym bardziej że jak wynika z orzecznictwa sądowego, w sytuacji gdy organ podatkowy wydał decyzję konstytutywną na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a po uzyskaniu przez nią przymiotu ostateczności zaistniałaby jedna z podstaw wynikających z art. 240 § 1 o.p., to art. 245 § 1 pkt 3 lit. b/ o.p. w części zawierającej odesłanie do terminu określonego w art. 68 o.p. miałyby zastosowanie jedynie w przypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniało podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym. Tylko wtedy bowiem można by mówić o powstaniu zobowiązania nowego w stosunku do tego, które zostało ukształtowane decyzją ostateczną. Tym samym nie ma przeszkód, aby po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 o.p., wydać decyzję obniżającą wysokość podatku ukształtowanego decyzją konstytutywną w postępowaniu zwyczajnym. Decyzja obniżająca bowiem nie kreuje nowego zobowiązania, lecz jedynie koryguje wysokość zobowiązania już istniejącego (por. wyrok NSA z 11 marca 2014 r., II FSK 879/13, CBOSA).

Potwierdzeniem zgodnego wyniku wykładni językowej i systemowej jest również wykładnia historyczna odwołująca się do ukształtowania w czasie obecnie obowiązującej treści art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

W ramach takiej wykładni art. 240 § 1 pkt 5 o.p. należy wskazać, że po 1945 r. kwestie proceduralne dotyczące spraw podatkowych normował dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 27 poz. 174 ze zm.). Zgodnie z jego przepisami w sprawie zakończonej decyzją ostateczną mogło nastąpić wznowienie postępowania, jeżeli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe środki dowodowe, o ile okoliczności te i środki w toku postępowania nie były znane rozstrzygającemu organowi finansowemu lub nie mogły wówczas być powołane przez stronę zainteresowaną bez jej winy. W dniu 14 czerwca 1960 r. uchwalono Kodeks postępowania administracyjnego, jednak przepisy tej ustawy nie obejmowały postępowania podatkowego – było ono nadal normowane dekretem o postępowaniu podatkowym. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 127 § 1 pkt 5 k.p.a., w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli „wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe dowody o ile te okoliczności i dowody nie były w toku postępowania znane organowi, który wydał decyzję, i nie mogły być wówczas powołane przez stronę zainteresowaną we wznowieniu bez jej winy”. Z dniem 28 marca 1980 r. analizowana przesłanka została przeniesiona z art. 127 § 1 pkt 5 k.p.a. do art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. i otrzymała brzmienie: „wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi, który wydał decyzję”. Dekret o postępowaniu podatkowym obowiązywał do końca 1980 r., kiedy to przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego zaczęły obejmować również postępowanie podatkowe. Natomiast od 1 stycznia 1998 r. do postępowania podatkowego mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, której art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jest odwzorowaniem art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a.

Gdyby ustawodawca zamierzał warunek braku winy strony pozostawić w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. z pewnością redakcja przepisu byłaby zbliżona do pierwotnego z art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, a tak przecież nie jest. Co więcej, ustawodawca wręcz usunął z treści przepisu ten fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca otworzył zatem podatnikom możliwość wznawiania postępowania, jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dokumenty istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznane organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu „nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy” oznacza, że obecnie nowe dowody mogą być powołane nawet wówczas, gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zwinionych, a także wówczas, gdy podatnicy mieli o tych dokumentach jakąkolwiek wiedzę.

Tezy niniejszej uchwały nie podważa wyrażona w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji ostatecznej wydanej w toku postępowania podatkowego.

Stosownie do postanowień powyższej normy decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach podatkowych. Przepis powyższy normuje zasadę trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych. Omawiana zasada służy przede wszystkim realizacji pewnych wartości i ich ochronie. Chodzi tu o takie wartości jak: ochrona porządku prawnego, ochrona praw nabytych, pewność, stabilność i bezpieczeństwo obrotu prawnego, zaufanie do prawa i organów państwa. Wobec powyższego, wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji ostatecznej może nastąpić jedynie poprzez zastosowanie odpowiednich trybów nadzwyczajnych. Dopóki jednak to nie nastąpi, tj. decyzja nie zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego, będzie ona wywoływać skutek wiążący. Wszelkie decyzje ostateczne organów podatkowych, zgodnie z zasadą ich trwałości, mogą być weryfikowane zupełnie wyjątkowo. Norma ta oznacza zatem, że wydanie przez organ podatkowy decyzji ostatecznej uniemożliwia dalsze procedowanie w tej sprawie w tzw. trybach podstawowych. Możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej, jak wprost wynika z przywołanego przepisu, ograniczona jest do tzw. trybów nadzwyczajnych, których uruchomienie wymaga zaistnienia szczególnych przesłanek wynikających z przepisów prawa.

Zakaz ponownego procedowania w tej samej sprawie można wyprowadzić także z treści przepisu art. 247 § 1 pkt 4 o.p. Norma ta stanowi, że organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Jak wynika z treści ww. przepisu sankcją za wydanie rozstrzygnięcia w sprawie, która była już przedmiotem procedowania zakończonym ostatecznym rozstrzygnięciem, jest stwierdzenie nieważności takiego orzeczenia. Niewątpliwie zatem powołane przepisy procedury podatkowej wykluczają możliwość wydania dwóch tożsamyh orzeczeń w tej samej sprawie (przy czym, co oczywiste, teza ta nie odnosi się do kontroli instancyjnej).

Powyższa zasada ogólna dopuszcza jednak wyjątki polegające na wzruszeniu decyzji ostatecznej. Jednym z trybów wzruszenia takiej decyzji jest wznowienie postępowania uregulowane w art. 240-246 o.p. Mając na względzie fakt, że postępowanie wznowieniowe stanowi wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznych, przesłanki zastosowania tego trybu, jak i każdego trybu nadzwyczajnego, wiążą się z koniecznością ich stosowania z uwzględnieniem wykładni ścisłej. Jak każdy wyjątek od zasady, również i ten przypadek zmusza do ścisłego stosowania przepisów art. 240-246 o.p., gdyż stosowanie

wykładni rozszerzającej pogłębia odejście od zasady prawnej, co jest niedopuszczalne. Ustawodawca wskazał w art. 240 § 1 pkt 1-12 o.p. enumeratywny katalog przesłanek umożliwiających wzruszenie decyzji ostatecznej. Wystąpienie którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje wznowieniem postępowania, a następnie oceną ich wpływu na wydaną decyzję ostateczną. Za niedopuszczalne zatem uznaje się wykorzystanie postępowania wznowieniowego do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, nie jest to bowiem kontynuacja postępowania zwykłego. Właściwa wykładnia przepisu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. prowadząca do jego prawidłowego zastosowania nie stanowi o podważeniu zasady trwałości decyzji ostatecznych. To właśnie procedowanie w trybie nadzwyczajnym uregulowanym w tym przepisie przez organ administracji jest jednym z dopuszczalnych prawnie wyjątków od ogólnej zasady trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych, wyrażonej w art. 128 o.p.

To właśnie wznowienie postępowania z podstawy unormowanej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w odpowiednim do tego przepisu zakresie służy nadzwyczajnej weryfikacji zakończonego decyzją ostateczną postępowania podatkowego, nie zaś ponawianiu czy też uzupełnianiu wcześniejszego postępowania wymiarowego.

Na przeszkodzie do przyjęcia za prawidłowy wynik przedstawionej wykładni art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie stoi powoływana w pierwszej z omówionych linii orzeczniczych argumentacja, wskazująca, że strona postępowania powinna współdziałać z organem podczas postępowania i brać w nim czynny udział, a co za tym idzie powoływać dowody i okoliczności na poparcie swoich twierdzeń (art. 123 § 1 i art. 200 § 1 o.p.). Wbrew tej argumentacji zasada czynnego udziału strony w postępowaniu nie wyklucza możliwości powoływania się przez nią na okoliczności i dowody, o których istnieniu wiedziała, ale ich nie powoływała, z uwagi na brak ich „nowości”. Zasada uregulowana w art. 122 o.p. została skonkretyzowana w art. 187 § 1 tej ustawy i nakłada na organ podatkowy obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Wynikający z tych przepisów obowiązek organów podatkowych gromadzenia materiału dowodowego nie jest nieograniczony i bezwzględny. Obciąża on organy tylko do chwili uzyskania pewności co do stanu faktycznego sprawy. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony podpada pod hipotezę (a w konsekwencji i dyspozycję) określonej normy prawa materialnego. Należy podkreślić, że organ ma obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa. Ale nie oznacza to, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów co do okoliczności

istotnych w sprawie spoczywa wyłącznie na organie. W określonych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za celowe, a więc uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym, ciężar dowodzenia obciążać może również stronę postępowania. Ciężar dowodu nakładany jest na strony postępowania podobnie jak na organy podatkowe, tj. w sposób wyraźny bądź dorozumiany.

Równocześnie zgodnie z art. 191 o.p. organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Wynikająca z tego ostatniego przepisu zasada swobodnej oceny dowodów oznacza, że organ podatkowy w ocenie materiału dowodowego nie jest skrzepowany żadnymi regułami dowodowymi, a ustaleń faktycznych dokonuje według własnego przekonania, na podstawie wszechstronnie zebranego i przeanalizowanego materiału dowodowego, wając jednocześnie wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych, wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności. Aby w ramach owej swobody oceniania nie zostały przekroczone jej granice w kierunku dowolności, organ podatkowy winien m.in. kierować się zasadami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla toczącej się sprawy, wszechstronności oceny. Rozpatrzeniu podlegają więc nie tylko poszczególne dowody odrębnie, ale wszystkie dowody łącznie – w ich wzajemnym powiązaniu. Zgodnie natomiast z art. 124 o.p. organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Dopiero w kontekście zasad postępowania uregulowanych w omówionych przepisach odnoszących się do obowiązków organów podatkowych w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz jego oceny można odnosić się do wyprowadzanej z art. 123 o.p. zasady współdziałania strony w zakresie wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Należy pamiętać, że art. 123 § 1 o.p. ustanawia przede wszystkim zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z jego brzmieniem organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W takiej sytuacji, jak trafnie to zauważono w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r., SK 18/09 (OTK ZU-A 2013/6/80), „zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost ani w k.p.a., ani w o.p., pozostając przede wszystkim tworem judykatury. Mając na uwadze, iż wskazana zasada

ma bardzo istotne znaczenie z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca jest obowiązany jednoznacznie ustosunkować się do kwestii jej obowiązywania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w treści przepisów prawnych. Należy podkreślić, że nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władz, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe. Tym samym ustawodawca, przez odpowiednią nowelizację k.p.a. i o.p., powinien uregulować precyzyjnie treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania albo wprost wykluczyć jej stosowanie”.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym nie można wyprowadzać bezwzględneho obowiązku powołania przez stronę wszystkich dowodów, którymi rozporządza i to pod rygorem utraty ich mocy dowodowej. Przede wszystkim nie wynika to z omówionych przepisów nakładających na organ podatkowy obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy. Przeniesienie na stronę ciężaru dowodzenia musi wprost wynikać z przepisów. Tytułem przykładu należało wskazać wprowadzone po wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r., SK 18/09 oraz z 29 lipca 2014 r., P 49/13 w rozdziale 5a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163; dalej: u.p.d.o.f.) opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W art. 25g ust. 1 tej ustawy uregulowano wprost ciężar dowodu, stanowiąc, że w toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że ciężar dowodu spoczywa na podatniku nie tylko w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych, ale także „stanowiących pokrycie wydatku”. Nawet jednak w tym przypadku w samej ustawie wprowadzono wyjątek od tej zasady, dotyczący przychodów (dochodów) opodatkowanych i nieopodatkowanych, które znane są organowi z urzędu lub są możliwe do ustalenia przez organ na podstawie posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych, a także rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp drogą elektroniczną (art. 25g ust. 1 u.p.d.o.f.). Na okoliczności te zwrócił również uwagę Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniach przywołanych wyroków z 18 lipca 2013 r. i z 29 lipca 2014 r., uwypuklając w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodów zasadę współdziałania, z której wynika,

że organ podatkowy powinien wykazać wysokość poniesionych w danym roku wydatków bądź zgromadzonego mienia, a także wysokość przychodów uprzednio opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania, z których wydatki te lub mienie można było sfinansować. Podatnika obciąża natomiast obowiązek uprawdopodobnienia, że poniesione przez niego wydatki znajdują pokrycie w określonych źródłach przychodów lub w zgromadzonym mieniu.

Brak podobnej regulacji w procedurze podatkowej jako ogólnej zasady dla każdego postępowania podatkowego oznacza tylko tyle, że wynikający z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. obowiązek organów podatkowych co do gromadzenia materiału dowodowego nie jest nieograniczony i bezwzględny. Obciąża on organy tylko do chwili uzyskania pewności co do stanu faktycznego sprawy. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony mieści się w hipotezie (a w konsekwencji i dyspozycji) określonej normy prawa materialnego. Dlatego też obowiązki organu w ramach tego pierwszego zakresu wyznaczonego pojęciem całego materiału dowodowego będą realizowane do momentu uzyskania przez organ pewności co do stanu faktycznego danej sprawy. Nie ogranicza to jednak wskazywania przez stronę nowych dowodów, które nie były znane organowi przed wydaniem decyzji zarówno przed ostatecznym zakończeniem postępowania w sprawie, jak i jego zakończeniu przy uwzględnieniu regulacji z art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Przy ocenie omawianej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego należy również uwzględnić wynikający z obowiązujących przepisów sposób powstawania zobowiązań podatkowych.

Ordynacja podatkowa przewiduje dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych. Pierwszy sposób to powstanie zobowiązania podatkowego z mocy przepisów prawa przez zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Drugi sposób to powstanie zobowiązania podatkowego z mocy wydanej decyzji przez doręczenie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).

Zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, jak i w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych powstają z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Mimo istnienia wynikającego z art. 21 § 2 o.p. swoistego domniemania, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, nie można przyjąć, że wysokość zobowiązania wykazanego w deklaracji ma charakter ostateczny i niezmienny, zważywszy na możliwość skorygowania deklaracji czy też wynikające z art. 21 § 3 o.p. uprawnienie

organu podatkowego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie innej, niż wynikała z deklaracji podatkowej. Zobowiązanie powstaje z mocy prawa i jeżeli zostanie prawidłowo obliczone i zapłacone przez podatnika, organ nie podejmuje jakichkolwiek działań związanych z jego realizacją. Natomiast podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia (z reguły w deklaracji) kwoty podatku w drodze tzw. samoobliczenia. Decyzja wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p. ma charakter deklaratoryjny, ponieważ określa wysokość zobowiązania, które już powstało wcześniej z mocy prawa. Wydanie takiej decyzji oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika i – w ramach przysługujących mu uprawnień i obowiązków – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. W większości tego rodzaju spraw w ogóle nie dochodzi do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania tego rodzaju decyzji. Zatem przykładowo zatajenie przez podatnika przedmiotu opodatkowania lub innych danych związanych z samoobliczeniem podatku nie wymaga uruchomienia trybu postępowania wznowieniowego z uwzględnieniem przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W takiej sytuacji organ będzie limitowany jedynie okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 70 § 1 o.p. do wszczęcia postępowania i określenia zobowiązania w drodze decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 tej ustawy.

Odmiennie przedstawia się sytuacja w przypadku zobowiązań powstających z mocy wydanej decyzji (podatek od nieruchomości dla osób fizycznych, podatek rolny, podatek leśny, podatek od spadków i darowizn). W odniesieniu do decyzji wydawanych na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. ugruntowany jest pogląd, że obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe w dacie doręczenia podatnikowi decyzji organu pierwszej instancji. Decyzja ustalająca osobom fizycznym zobowiązanie w tych podatkach ma charakter decyzji konstytutywnej, co oznacza, że dopiero jej wydanie kreuje zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości. W takiej sytuacji, jeżeli na etapie wydawania tej decyzji organ podatkowy nie stwierdzi, że dane zawarte w deklaracji podatnika są niezgodne ze stanem faktycznym (art. 21 § 5 o.p.), to do jej wzruszenia może doprowadzić wyłącznie uruchomienie jednego z trybów nadzwyczajnych. Jeżeli okoliczności lub dowody były znane stronie, to prowadziłyby to – według pierwszej linii orzeczniczej – do niedającego się zaakceptować wniosku o braku podstaw do wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Tymczasem jest odmiennie, w każdym przypadku powinien decydować stan wiedzy organu o tych nowych w sprawie okolicznościach lub dowodach, jak to wynika z treści tego przepisu.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. w zw. z art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a., wyjaśniając powstałe

wątpliwości prawne, podjął uchwałę, uznając, że: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

### 3

## WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 grudnia 2024 r.  
(II FSK 1228/24)

*Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski (sprawozdawca)*  
*Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz, del. WSA Alicja Polańska*

**Stosowanie przez podatnika rachunkowej metody rozpoznawania różnic kursowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, określonej w art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.) oznacza to, że podatnik zalicza odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych oraz wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, jak również wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Wyklucza to równocześnie stosowanie na zasadzie analogii rozwiązań dotyczących rozliczenia w rachunku podatkowym różnic kursowych na podstawie regulacji wynikającej art. 15a tej ustawy, a więc na modelu podatkowym.**

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2024 r. sygn. akt I SA/Wr 975/23 w sprawie ze skargi C. S.A. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 września 2023 r. nr (...)

w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych i zasądził od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz C. S.A. z siedzibą w W. trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 3 kwietnia 2024 r., I SA/Wr 975/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu po rozpoznaniu skargi C. (...) S.A. z siedzibą we W. (dalej: skarżąca, strona) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 września 2023 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w całości oraz zasądził na rzecz strony kwotę 697 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Jak wskazano w uzasadnieniu orzeczenia, istota sporu w niniejszej sprawie sprowadzała się do określenia skutków na gruncie prawa podatkowego rozpoznania ujemnych różnic kursowych w księgach rachunkowych w związku z unieważnieniem umowy kredytu/unieważnieniem aneksu, celem aktualizacji wartości bilansowej (tj. wyceny) należności związanych z umowami kredytów/aneksami. W tak zarysowanym sporze sąd przyznał rację skarżącej.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że w aktualnym stanie prawnym podatnicy uzyskali prawo wyboru metody obliczania dla celów podatkowych różnic kursowych pomiędzy tzw. metodą podatkową (art. 15a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) i rachunkową (art. 9b ust. 1 pkt. 2 i ust. 2 u.p.d.o.p.). Z przepisów prawa podatkowego wynika, że jeśli przeprowadzona przez podatnika korekta różnic kursowych prowadzi do bilansowego zmniejszenia aktywów, a zatem jako ujęta w rachunku bilansowym stanowi różnice kursowe w świetle przepisów o rachunkowości, to wówczas uzyska on prawo do ujęcia ujemnych różnic kursowych w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Skutek w prawie bilansowym będzie miał zatem znaczenie także dla celów podatku dochodowego od osób prawnych.

Z uwagi na to, że w niniejszej sprawie strona nie ubiegała się o interpretację indywidualną dotyczącą prawidłowości kwalifikowania ujemnych różnic kursowych według metody rachunkowej pod względem zasad i metodologii wynikającej z przepisów o rachunkowości, a jedynie o potwierdzenie proponowanej wykładni art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p., w ocenie sądu pierwszej instancji organ niezasadnie objął postępowaniem interpretacyjnym przepisy ustawy o rachunkowości. Jak również błędnie oparł rozstrzygnięcie na ustaleniach faktycznych wykraczających poza zakres zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji, tj. przyjął, że strona stosuje

przepisy ustawy o rachunkowości, a nie, jak wskazuje strona, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Powyższe skutkowało koniecznością uchylenia zaskarżonej interpretacji (pełny tekst zaskarżonego orzeczenia oraz inne orzeczenia sądów administracyjnych przywołane w niniejszym uzasadnieniu dostępne są w CBOSA).

Od powyższego orzeczenia organ złożył skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i oddalenie skargi ewentualnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W skardze kasacyjnej wniesiono również o zasądzenie kosztów postępowania oraz rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1) prawa materialnego, tj. art. 9b ust. 2 w zw. z art. 9b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. poprzez błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do możliwości zastosowania, polegającą na przyjęciu przez sąd pierwszej instancji, iż w realiach niniejszej sprawy ujemna korekta różnic kursowych, ujęta w rachunku bilansowym, w świetle przepisów o rachunkowości, stanowić będzie podstawę do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p.

W ocenie organu nieważność umowy kredytu oznacza, że zobowiązania stron umów, skarżącej i klienta, nigdy nie powstały, a strony zobowiązane są zwrócić to, co świadczyły w związku z nieważną umową jako świadczenia nienależne. W przypadku stwierdzenia nieważności umowy przez sąd, skutki prawne na gruncie cywilnym występują *ex tunc* (wstecz) – co potwierdza także sama skarżąca – a więc od momentu zawarcia umowy dotkniętej wadliwością (przesłanką nieważności), co oznacza, że umowa kredytu jako nieważna już od chwili jej zawarcia nie wywołuje skutków prawnych. Unieważnienie umowy kredytowej/aneksu oznacza, że skarżąca nie ma już aktywów w postaci należności od klienta z tytułu umowy kredytowej/aneksu. Tym samym nie może dokonać ich bilansowej wyceny, co powoduje, że nie powstaną różnice kursowe wynikające z tej wyceny. W konsekwencji niespełniona zostaje przesłanka zaliczenia ujemnych różnic kursowych do kosztów podatkowych określona w art. 9b ust. 2 u.p.d.o.p.

2) art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), w zw. z art. 14b § 1-3 w zw. z art. 14c § 1 w zw. z art. 120 w zw. z art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez uwzględnienie przez sąd pierwszej instancji skargi skarżącej i uchylenie interpretacji indywidualnej wskutek błędnego uznania przez

sąd, iż organ, wydając zaskarżoną interpretację, dopuścił się naruszenia ww. przepisów Ordynacji podatkowej poprzez objęcie postępowaniem interpretacyjnym przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.; dalej: ustawa o rachunkowości), podczas gdy w ocenie sądu w omawianej sprawie nie zaistniały okoliczności uzależniające sposób zastosowania przepisów prawa podatkowego od interpretacji przepisów o rachunkowości, a także poprzez oparcie rozstrzygnięcia organu na ustaleniach faktycznych wykraczających poza zakres zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji, tj. przyjęcia że skarżąca stosuje przepisy ustawy o rachunkowości, co skutkowało w ocenie sądu dokonaniem przez organ nieuzasadnionej interpretacji przepisów tej ustawy na potrzeby wydania rozstrzygnięcia.

Na rozprawie 5 grudnia 2024 r. pełnomocnik strony wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i o zasądzenie kosztów postępowania

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna nie miała usprawiedliwionych podstaw, a zatem nie zasługiwała na uwzględnienie.

Skarga kasacyjna w granicach w niej zakreślonych nie miała uzasadnionych podstaw. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu uwzględniając jedynie nieważność postępowania, której przesłanki wymienione zostały w § 2 tego artykułu. Zaskarżony wyrok nie został wydany w warunkach nieważności, do rozstrzygnięcia zatem pozostawały zarzuty sformułowane w skardze kasacyjnej, które zostały oparte na obu podstawach kasacyjnych przewidzianych w art. 174 p.p.s.a.

Przystępując do rozważań na tle podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienia należało również przypomnieć, że według art. 193 zdanie drugie p.p.s.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 sierpnia 2015 r., uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej. W ten sposób wyraźnie został określony zakres, w jakim Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnia z urzędu wydany wyrok, w przypadku gdy oddała skargę kasacyjną. Regulacja ta, jako mająca charakter szczególny, wyłącza przy tego rodzaju rozstrzygnięciach odpowiednie stosowanie do postępowania przed tym sądem wymogów dotyczących elementów uzasadnienia wyroku przewidzianych w art. 141 § 4 w związku z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a.

Mając to na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny mógł zrezygnować z przedstawienia pełnej relacji co do przebiegu sprawy i sprowadzić swoją dalszą wypowiedź już tylko do rozważań mających na celu ocenę zarzutów postawionych wobec wyroku sądu pierwszej instancji.

W skardze kasacyjnej organu kwestionując zaskarżony wyrok powołano zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Skoro w skardze kasacyjnej zostały sformułowane zarówno zarzuty z art. 174 pkt 1, jak i art. 174 pkt 2 p.p.s.a., to w takiej sytuacji, co do zasady, Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznaje zarzuty drugiego rodzaju (naruszenia przepisów postępowania), ponieważ potwierdzenie ich zasadności może czynić zbędnym lub przynajmniej przedwczesnym rozpatrywanie zarzutów łączących się z ewentualnym naruszeniem prawa materialnego. W tej sprawie odstąpiono jednak od takiej kolejności rozpoznawania zarzutów skargi kasacyjnej. Sformułowane w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego odwołują się bowiem do kluczowego problemu dotyczącego możliwości zastosowania art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p w relacji do opisanych we wniosku interpretacyjnym ujemnych różnic kursowych.

W rozpoznawanej sprawie strona, przedstawiając zgodnie z art. 14b § 3 o.p. własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego wynikającego ze złożonego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wskazała, że jest uprawniona do stosowania rachunkowej metody rozpoznawania różnic kursowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, określonej w art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p. Oznacza to, że skarżący zalicza odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych oraz wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, jak również wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Stanowisko przeciwne organu interpretacyjnego opiera się na stwierdzeniu, że przedstawione w zdarzeniu przyszłym unieważnienie umowy kredytowej/aneksu oznacza, iż strona nie ma już aktywów w postaci należności od klienta z tytułu umowy kredytowej/aneksu. Tym samym nie może dokonać ich bilansowej wyceny, co powoduje, że nie powstaną różnice kursowe wynikające z tej wyceny. Niespełniona jest zatem wskazywana przez skarżący bank przesłanka zaliczenia ujemnych różnic kursowych do kosztów podatkowych, określona w art. 9b ust. 2 u.p.d.o.p.

W zaskarżonym wyroku sąd pierwszej instancji, rozstrzygając przedstawione zagadnienie sporne na tle wykładni i zastosowania przepisów prawa materialnego, przyznał rację ocenie prawnej przedstawionej przez stronę. Wyjaśniono, że w przypadku ustalania różnic kursowych według metody rachunkowej, różnicami kursowymi dla celów podatkowych mogą być również różnice powstałe od pozycji, które są podatkowo neutralne, nie kreując zasadniczo przychodów ani kosztów podatkowych. Unormowanie zawarte w art. 9b u.p.d.o.p. wprowadza więc samodzielnie pewne kategorie kosztowe czy przychodowe, niezależne od kategorii wymienionych w art. 12 czy

art. 15 tej ustawy. Katalog zdarzeń powodujących powstawanie dla celów podatkowych różnic kursowych ustalanych według metody rachunkowej jest więc szerszy niż wynikający z metody podatkowej, obejmując również pozycje niezrealizowane (otwarte), tj. pozycje jedynie naliczone, powstające w wyniku wyceny.

Wbrew podnoszonym w skardze kasacyjnej organu w tym sporze należało zgodzić się z oceną wyrażoną w zaskarżonym wyroku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego do podważenia oceny wyrażonej w zaskarżonym wyroku nie mogły doprowadzić podnoszone w skardze kasacyjnej organu zarzuty naruszenia art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p., co ostatecznie przesądzało o wyniku sprawy. Wbrew tym zarzutom wykładnia oraz ocena zastosowania przez sąd pierwszej instancji tych przepisów do przedstawionej przez stronę zdarzenia przyszłego jest prawidłowa.

Jak trafnie to ocenił sąd pierwszej instancji w powołanych przepisach art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p. została wprowadzona możliwość ustalania przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych różnic kursowych przy zastosowaniu metody rachunkowej. Zgodnie z treścią tych przepisów podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie art. 15a albo przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 3, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez firmy audytorskie (art. 9b ust. 1 pkt 1 i 2). Z kolei według art. 9b ust. 2 u.p.d.o.p. podatnicy, którzy wybrali metodę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych i wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Wycena ta dla celów podatkowych powinna być dokonywana na ostatni dzień każdego miesiąca i na ostatni dzień roku podatkowego lub na ostatni dzień kwartału i na ostatni dzień roku podatkowego albo tylko na ostatni dzień roku podatkowego, z tym że wybrany termin wyceny musi być stosowany przez pełny rok podatkowy i nie może być zmieniany. Potwierdzeniem dopuszczalności uwzględniania w rozliczeniu podatkowym różnic kursowych według metody rachunkowej są również niewymienione w podstawach skargi kasacyjnej przepisy art. 9b ust. 1- 5 tej ustawy określające zasady wyboru, stosowania oraz rezygnacji przez podatnika z tej metody.

Regulacje te zostały wprowadzone od 1 stycznia 2007 r. (por. art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1589). Na ich podstawie podatnicy uzyskali prawo wyboru metody obliczania dla celów podatkowych różnic kursowych pomiędzy tzw. podatkową (art. 15a u.p.d.o.p.) i bilansową (art. 9b

ust. 1 pkt. 2 i ust. 2 tej ustawy). Wprowadzono możliwość ustalania przez podatników różnic kursowych zgodnie z przyjętymi przez nich rozwiązaniami, stosowanymi według przepisów prawa bilansowego. Podatnicy, których sprawozdania finansowe będą, w okresie stosowania metody ustalania różnic kursowych w oparciu o przepisy o rachunkowości, badane przez uprawnione podmioty, będą mogli według swego wyboru rozliczyć różnice kursowe na zasadach, jakie stosują zgodnie z przepisami o rachunkowości, bądź też na zasadach określonych w ustawie (por. uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej: Sejm RP V kadencji, druk nr 733). Dla przypomnienia, do końca 2006 r. prawo podatkowe przewidywało, że wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego mogą mieć jedynie zrealizowane różnice kursowe. Poprzez odesłanie przy ustalaniu różnic kursowych w ustawie podatkowej począwszy od 1 stycznia 2007 r. różnice kursowe mogą dotyczyć także wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, na co wskazują zarówno odesłanie do przepisów o rachunkowości z wprowadzonego art. 9b ust. 1 pkt 2, jak i wyrażone brzmienie dodanego art. 9b ust. 2 u.p.d.o.p. mówiące wprost o różnicach kursowych wynikających z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Taki zabieg legislacyjny powoduje z jednej strony to, że ustalanie różnic kursowych bardziej odpowiada istocie działalności gospodarczej, a ponadto w sposób nie budzący wątpliwości stawia rachunkowość w płaszczyźnie materialnego prawa podatkowego.

Przepisy o rachunkowości, do których odsyła art. 9b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., to przede wszystkim ustawa o rachunkowości, ale i także MSR, do których odsyła jej art. 2 ust. 3. Przepis ten stanowi, że jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, stosują przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, w zakresie nieuregulowanym przez MSR. Zapis ten oznacza pierwszeństwo stosowania w dziedzinie rachunkowości przepisów MSR, które także poprzez odesłania zwrotne rozciągają się również na prawo podatkowe, jeżeli podatnicy dokonają wyboru metody rozliczania różnic kursowych na podstawie art. 9b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

Należy zauważyć, że w odniesieniu do zasad wyceny składników bilansowych aktywów i pasywów w zakresie różnic kursowych, zarówno przepisy podatkowe (art. 9b ust. 1 pkt 2), jak i przepisy prawa bilansowego (art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości) posługują się pojęciem „wyrażone w walutach obcych”, nie precyzując ich ani w sposób opisowy, ani definicjami legalnymi. Wymaga podkreślenia, iż zupełnie inna redakcja została zawarta w paragrafie

20 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości MSR 21 – Skutki zmian kursów wymiany walut obcych stanowiącego załącznik do rozporządzenia Komisji (WE) nr 1725/2003 z dnia 29 września 2003 r. przyjmującego określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L 2003.261.1 ze zm.; dalej MSR 21), który stanowi, że transakcja w walucie obcej jest transakcją, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej. Z kolei paragraf 23 lit. a/ MSR 21 stanowi, że na każdy dzień bilansowy pozycje pieniężne w walucie obcej powinny być przeliczane przy zastosowaniu kursu zamknięcia.

Nie budzi zatem wątpliwości, że zasady przeliczania walut obcych i ustalania różnic kursowych przewidziane przez ustawę o rachunkowości i inne przepisy, do których odsyła ten ostatni akt prawny, często nie pokrywają się z zasadami określonymi w ustawie podatkowej. Należy jedynie zauważyć, że różnice kursowe mogą być zrealizowane lub niezrealizowane (naliczone). Zrealizowane występują wówczas, gdy wiążą się one z ruchem pieniądza, a jeżeli związane są tylko z przeliczeniem waluty na złotówki na jakiś określony dzień, jedynie w celu urealnienia jej wartości, na potrzeby wyceny bilansowej, stanowią wówczas naliczone, ale niezrealizowane różnice kursowe.

Wnioskodawca stosuje tzw. rachunkową metodę rozpoznawania różnic kursowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, określoną w art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p. Oznacza to, że skarżący zalicza odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych oraz wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, jak również wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Bank sporządza zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości sprawozdanie finansowe, które podlega corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta. Skoro polski prawodawca podatkowy zdecydował się na odesłanie do wspólnotowych regulacji w zakresie rachunkowości, to ich sens i znaczenie w prawie wspólnotowym na potrzeby prawa bilansowego musi być przyjmowane także do ustalania zobowiązań podatkowych pod rządem krajowej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wymaga podkreślenia, że sprawozdawczość oparta na MSR ma być fundamentem jednolitego europejskiego rynku kapitałowego. Stanowi ona dążenie do zbliżania zasad wyceny do wartości ekonomicznie możliwej do osiągnięcia. Jedynie w ten sposób analitycy i inwestorzy na podstawie sprawozdań finansowych mogą być lepiej poinformowani o aktualnej i przyszłej kondycji finansowej spółek (por. A. Jarugowa i inni, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Gdańsk 2005, s.47). Szczególnie akcentowane jest przy wycenie aktywów wiarygodne

określenie ich wartości. To zaś dokonuje się przy wielkościach denominowanych do waluty obcej każdorazowo poprzez odniesienie do kursu waluty z dnia wyceny pozycji bilansowych. W przypadku znacznych wahań kursów walut obcych pozycje aktywów i pasywów denominowane do nich muszą być określone na dzień wyceny w tych walutach, ponieważ przeciwnie nie odzwierciedlałyby ich wartości ekonomicznej. Na szczególne znaczenie w tym względzie zasługuje fakt podany przez skarżącą we wniosku, iż sprawozdania sporządzane są już zgodnie z MSR, gdzie dla celów księgowych rozpoznawane są różnice kursowe z tytułu dokonywanej wyceny denominowanych pozycji i podlegają badaniu przez uprawniony podmiot, czego wymagają zarówno przepisy ustawy o rachunkowości (art. 66 ust.1), jak i art. 9b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Stosownie do art. 65 ust.1 ustawy o rachunkowości celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki. Gdyby wobec tego przyjęte już obecnie przez stronę skarżącą zasady wyceny na potrzeby prawa bilansowego należności denominowanych do waluty obcej były nieprawidłowe, to informacja o tym znalazłaby się w opinii biegłego rewidenta stosownie do art. 65 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Wykładnia językowa, co zresztą wskazuje treść skargi kasacyjnej, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie prowadzi do wniosków, jakie próbuje wywodzić z brzmienia omawianych przepisów organ. Przepisy te (art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p.) wskazują jednoznacznie na możliwość wyboru przez podatnika właściwej z jego punktu widzenia metody rozpoznania różnic kursowych ze wszystkimi płynącymi z tego wyboru skutkami.

Odnosząc się do dyrektyw wykładni prawa podatkowego, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę wskazuje, że na gruncie prawa podatkowego prymat należy przyznać dyrektywom wykładni językowej, co szczególnie mocno wyartykułowano w wyroku składu siedmiu sędziów tego Sądu z 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11 (CBOSA). Jak wskazano w uzasadnieniu tego wyroku, stoi za tym ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które

nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej.

Wskazany prymat stosowania dyrektyw wykładni językow[ej] nie oznacza odrzucenia innych wykładni – systemowej lub funkcjonalnej. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie NSA z 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyroki NSA z: 19 listopada 2008 r. II FSK 976/08; 2 lutego 2010 r. II FSK 1319/08; 2 marca 2010 r. II FSK 1553/08; CBOSA). Mimo jasności i oczywistości przepisu, niezbędne jest odstępianie od sensu językowego wykładni w każdym wypadku, gdy ten sposób interpretacji tekstu normatywnego prowadzi do rażąco niesprawiedliwych lub irracjonalnych konsekwencji, gdy przemawiają za tym szczególnie ważne racje prawne, społeczne, ekonomiczne lub moralne, gdy ustalone w tej wykładni znaczenie przepisu prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi, albo gdy znaczenie to prowadzi do konsekwencji absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego.

Kierując się tymi ogólnymi uwagami na tle wykładni przepisów prawa podatkowego, stwierdzić należało, że poszukiwanie innych niż językowa metod wykładni prowadziło organ do pozbawienia podatnika możliwości przewidzianego przez przepisy prawa wyboru metody rozpoznania w roku podatkowym różnic kursowych na zasadach wynikających z prawa bilansowego. Oznacza to, że w przypadku ustalania różnic kursowych według metody rachunkowej, różnicami kursowymi dla celów podatkowych mogą być również różnice powstałe od pozycji, które są podatkowo neutralne, nie kreując zasadniczo przychodów ani kosztów podatkowych. Unormowanie zawarte w art. 9b u.p.d.o.p. wprowadza samodzielnie pewne kategorie kosztowe czy przychodowe, niezależne od kategorii wymienionych w art. 12 czy 15 tej ustawy. Katalog zdarzeń powodujących powstawanie dla celów podatkowych różnic kursowych ustalanych według metody rachunkowej jest więc szerszy niż wynikający z metody podatkowej, obejmując również pozycje niezrealizowane (otwarte), tj. pozycje jedynie naliczone, powstające w wyniku wyceny.

Wobec tego Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił zarzutu naruszenia art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p. przez ich błędną wykładnię. Wbrew również podnoszonym w skardze kasacyjnej zarzutom w sposób właściwy zastosował te przepisy do przedstawionego przez stronę zdarzenia przyszłego. Konsekwencją przedstawionej wykładni przepisów prawa materialnego jest to, że – jak trafnie wywodzi to skarżący – wszystkie różnice kursowe ujęte w księgach rachunkowych

zgodnie z przepisami o rachunkowości, tj. ustawy o rachunkowości lub MSR, powinny zostać rozpoznane automatycznie jako przychody lub koszty podatkowe na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Skoro bowiem przy metodzie rachunkowej różnice kursowe powinny być wykazane w księgach rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości, to niezależnie od tego, czy są uznawane za różnice kursowe według przepisów podatkowych będą podlegały ujęciu przy ustalaniu dochodu na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Dotyczy to również przedstawianego przez stronę stanu faktycznego dotyczącego określenia skutków na gruncie prawa podatkowego rozpoznania ujemnych różnic kursowych w księgach rachunkowych w związku z unieważnieniem umowy kredytu/unieważnieniem aneksu celem aktualizacji wartości bilansowej (tj. wyceny) należności związanych z umowami kredytów/aneksami. Jeżeli zatem przeprowadzona przez podatnika korekta różnic kursowych prowadzi do bilansowego zmniejszenia aktywów, a zatem jako ujęta w rachunku bilansowym stanowi różnice kursowe w świetle przepisów o rachunkowości, to wówczas uzyska on prawo do ujęcia ujemnych różnic kursowych w ciężar kosztów uzyskania przychodów.

Jak trafnie to wyjaśnił sąd pierwszej instancji, strona domagała się wyjaśnienia wątpliwości dotyczących skutków na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozpoznania ujemnych różnic kursowych w księgach rachunkowych w związku z unieważnieniem umowy kredytu/unieważnieniem aneksu jedynie na gruncie art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 tej ustawy. Jednocześnie strona nie odniosła się do kwestii prawidłowości ujęcia w księgach rachunkowych ujemnych różnic kursowych spowodowanych ponowną wyceną składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a zatem nie to było przedmiotem zgłaszanych organowi interpretującemu wątpliwości i tym samym nie mogło stanowić oceny ze strony sądu pierwszej instancji. Wbrew zarzutom skargi kasacyjnej dotyczącym naruszenia przepisów postępowania, podjęta przez organ interpretacyjny weryfikacja stanowiska strony również na gruncie ustawy o rachunkowości trafnie została uznana przez sąd pierwszej instancji za naruszającą przepisy 14b § 1-3, art. 14c § 1, art. 120, art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p. w zakresie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Bezasadny okazał się także zarzut naruszenia przez sąd pierwszej instancji art. 146 § 1 p.p.s.a., skutkujący uchynieniem zaskarżonej interpretacji zamiast oddaleniem skargi. Sąd pierwszej instancji, rozpoznając skargę na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego, przeprowadził kontrolę działalności administracji publicznej, a uchylając interpretację na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. (zarzutu naruszenia tego ostatniego przepisu nie sformułowano w skardze kasacyjnej) zastosował środek przewidziany w ustawie. Okoliczność, że rezultat przeprowadzonej kontroli nie odpowiada oczekiwaniom organu nie uprawnia zarzutu naruszenia wymienionych przepisów postępowania

mających charakter wynikowy, a więc których zastosowanie zależy od wyników przeprowadzonej oceny co do zgodności rozstrzygnięcia z prawem materialnym. Ponadto, jak wskazano wyżej, organ przyjął do wydania interpretacji zdarzenie przeszłe, pomijając istotne okoliczności przedstawione we wniosku, czym naruszył art. 14c § 1 o.p. i co trafnie wytknął sąd pierwszej instancji

Za pozbawione uzasadnionych podstaw należało uznać zarzuty naruszenia art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 120 oraz 121 o.p. Jak również trafnie wyjaśnił to sąd pierwszej instancji, odwołując się do zasad postępowania podatkowego wyrażonych w tych przepisach, w rozpoznawanej sprawie nie zaistniały okoliczności uzależniające sposób zastosowania przepisów prawa podatkowego (art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.d.o.p.) od interpretacji przepisów o rachunkowości, a także od oparcia rozstrzygnięcia na ustaleniach faktycznych wykraczających poza zakres zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji.

Z tych względów, mając na uwadze brak usprawiedliwionych podstaw podniesionych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia przepisów postępowania, w stopniu który miał wpływ na wynik sprawy, oraz zarzutu błędnej wykładni przepisów prawa materialnego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

O kosztach orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., a także § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 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.).

## 4

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 10 grudnia 2024 r.  
(I FSK 1772/23)

*Przewodniczący: Jan Rudowski (sprawozdawca)*

*Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz, del. WSA Alicja Polańska*

**W art. 119a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) sformułowano trzy przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby doszło do unikania opodatkowania:**

po pierwsze czynność lub czynności podjęte zostały przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej; po drugie czynności te są sprzeczne z „przedmiotem i celem” ustawy; po trzecie sposób działania jest sztuczny. Z tych względów ograniczenie kontroli zaskarżonej decyzji do oceny wyłącznie jednego aspektu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polegającego na wykazaniu istnienia w realiach sprawy korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119a § 1 oraz art. 119e tej ustawy stanowi naruszenie zasad orzekania przez sąd wyrażonych w art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1, art. 134 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Szefa Krajowej Administracji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 maja 2023 r. sygn. akt III SA/Wa 2756/22 w sprawie ze skargi I. reprezentowanego przez I. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 11 października 2022 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.): (1) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, (2) z a s ą d z i ł od I. reprezentowanego przez I. S.A. z siedzibą w W. na rzecz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dwadzieścia osiem tysięcy siedemset sześćdziesiąt sześć złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 4 maja 2023 r., III SA/Wa 2756/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu skargi I. (...) reprezentowanego przez i. (...) S.A. z siedzibą w W. (dalej: skarżący, strona lub Fundusz) na decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 11 października 2022 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzając ją decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 5 sierpnia 2021 r. oraz zasądził od organu na rzecz strony kwotę 42 549 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, kontroli poddano decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 11 października 2022 r. utrzymującą w mocy decyzję z 5 sierpnia 2021 r., w której ustalono, że w odniesieniu

do rozliczenia strony znajduje zastosowanie art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej: o.p.) oraz określono zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. w wysokości 2 753 180,00 zł.

Sąd pierwszej instancji, przywołując ustalenia organu, wskazał, że Fundusz powstał w 2015 r., natomiast faktyczną działalność podjął w 2016 r. Działa on na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. 2021 r. poz. 605 ze zm.; dalej: u.f.i.). Fundusz jest funduszem inwestycyjnym zamkniętym aktywów niepublicznych w rozumieniu art. 196 u.f.i. i nie stanowi publicznego funduszu inwestycyjnego zamkniętego na podstawie przepisu art. 2 pkt 39 u.f.i.

W 2017 r. (do 27 listopada 2017 r.) Fundusz działał w strukturze holenderskiej Grupy G. (...). Do końca 2016 r. w ramach tej grupy funkcjonowały jeszcze dwa inne fundusze – A. i B., które w 2017 r. już nie działały i zostały zlikwidowane.

Organ ustalił, że pod koniec grudnia 2015 r. i z początkiem 2016 r. zostały założone, przez kancelarię specjalizującą się w doradztwie podatkowym (jako jedynego udziałowca), spółki celowe: A. Sp. z o.o., C. Sp. z o.o., D. Sp. z o.o. (obecna nazwa D. (...) Sp. z o.o.; dalej: D. Sp. z o.o.), oraz G. Sp. z o.o. Kancelaria ta zajmowała się także obsługą prawną Funduszu, jak i reprezentującego go T. (...) (dalej: I.).

Na przełomie 2016 r. i 2017 r. wszystkie wyżej wymienione spółki celowe zostały nabyte przez podmioty z Grupy G. (...). 29 grudnia 2016 r. udziały D. Sp. z o.o. zostały nabyte przez E., a następnie 27 stycznia 2017 r. przez F. Natomiast udziały H. zostały nabyte 23 stycznia 2017 r. przez spółkę G. (...).

Równocześnie doszło także do sprzedaży udziałów luksemburskich spółek SCSp na rzecz polskich spółek celowych. 30 grudnia 2016 r. Fundusz sprzedał udziały A. SCSp spółce celowej A. Sp. z o.o., która stała się komandytariuszem w spółce A. SCSp, posiadając w niej 99,99% udziału. Podobnie uczyniły dwa inne fundusze, tj. J., który sprzedał 29 grudnia 2016 r. udziały w D. SCSp spółce celowej D. Sp. z o.o. i fundusz K., który sprzedał udziały w C. SCSp i C. Sp. z o.o. Spółki te również stały się komandytariuszami w spółkach luksemburskich, posiadając w nich 99,99% udziałów.

W dniach: 30 stycznia 2017 r., 15 lutego 2017 r. oraz 1 marca 2017 r. Fundusz nabył trzydzieści (30) wierzytelności pożyczkowych od spółki F. za łączną kwotę 585 418 270,64 zł, co zostało skompensowane z wartością certyfikatów inwestycyjnych, które Fundusz zbył spółce F.

W dniach: 31 stycznia 2017 r., 16 lutego 2017 r., 28 lutego 2017 r. oraz 2 marca 2017 r. (a więc dzień po nabyciu) Fundusz sprzedał wierzytelności

pożyczkowe spółkom celowym, tj. D. Sp. z o.o. i H. Sp. z o.o. za łączną kwotę 585 418 270,64 zł, co skompensowano z wartością obligacji nabytych równocześnie przez Fundusz od tych spółek.

W wyniku dokonania ww. czynności D. Sp. z o.o. stała się większościovym udziałowcem D. SCSp, uzyskując w niej 99,99% udziałów (podobnie jak spółki celowe: C. SCSp Sp. o.o. i A. Sp. z o.o., z tym że między stroną a tymi dwiema spółkami nie było przepływów pieniężnych w 2017 r.).

W 2017 r. Fundusz wykazał dochód wyłącznie z tytułu transakcji przeprowadzonych ze spółkami celowymi: D. Sp. z o.o. oraz H., ponieważ jedynie od tych spółek Fundusz otrzymał w 2017 r. odsetki od nabytych obligacji.

Organ drugiej instancji, analizując stan faktyczny sprawy w odniesieniu do wystąpienia przewidzianych w przepisach prawa przesłanek unikania opodatkowania, w pierwszej kolejności wskazał, że wszystkie opisane wcześniej zdarzenia stanowiły zespół czynności, o którym mowa w art. 119f o.p.

Szef KAS stwierdził, że choć organ pierwszej instancji wskazał w decyzji (podsumowując część dotyczącą identyfikacji czynności) transakcję sprzedaży wierzytelności pożyczkowych i ich zamianę na obligacje wyemitowane przez nabywców tych wierzytelności oraz uzyskanie przez Fundusz dochodu z tytułu odsetek od obligacji – jako czynność podlegającą ocenie w kontekście możliwości zastosowania względem niej art. 119a o.p., to czynność ta jest oceniana na tle zdefiniowanego wyżej zespołu czynności, nie w oderwaniu od niego, co organ pierwszej instancji wyraźnie zaznaczył. Innymi słowy, wskazana wyżej transakcja sprzedaży wierzytelności przez Fundusz jest czynnością zakwestionowaną przez organ pierwszej instancji, czynnością nieposiadającą uzasadnienia ekonomicznego czy biznesowego, tj. czynnością, która w ocenie organu nie zostałaby zrealizowana w opisanych okolicznościach (a więc w odniesieniu do zdefiniowanego wyżej zespołu czynności) przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami.

W ocenie organu drugiej instancji, gdyby w analizowanych okolicznościach sprawy nie doszło do „zamiany” wierzytelności na obligacje, a skutki podatkowe transakcji były inne, Szef KAS nie mógłby zakwestionować samej działalności Funduszu lub powstania spółek celowych (lub – analogicznie – zamiany przez Fundusz wierzytelności na obligacje w innych okolicznościach faktycznych niż przedstawione w decyzji organu pierwszej instancji). Natomiast wskazana transakcja sprzedaży/zamiany wierzytelności przez Fundusz w powiązaniu z całym opisanym zespołem czynności (m.in. okolicznościami powstania i sprzedaży spółek celowych, zadłużenia spółki luksemburskiej na krótko przed jej sprzedażą i transferem wierzytelności do tej spółki w celu ich umorzenia czy też braku korzyści biznesowych i ekonomicznych poszczególnych elementów zespołu czynności) nie pozostawia wątpliwości, że łącznie

jest to zespół czynności składający się na schemat unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a o.p.

Odnosząc się do kwestii zidentyfikowania korzyści podatkowej i określenia jej wysokości, Szef KAS wskazał, że w rozpatrywanej sprawie korzyścią podatkową Funduszu było niepowstanie – na skutek dokonanej czynności – zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. Nastąpiło to w wyniku konwersji dochodów, jakie mogłoby otrzymać z tytułu odsetek od pożyczek udzielonych spółkom osobowym na dochody z tytułu odsetek od obligacji wyemitowanych przez kapitałowe spółki celowe, którym zbył te wierzytelności pożyczkowe w zamian za objęcie obligacji.

Korzyść podatkowa osiągnięta przez Fundusz była powiązana z wykreowaniem specyficznej pozycji podatkowej spółek celowych. W podmiotach tych powstały koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022r. poz. 2587 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), w postaci zapłaconych na rzecz Funduszu odsetek od obligacji własnych, obniżające w istocie dochody podatkowe spółek celowych. Reklasyfikacja źródeł dochodów, tj. zmiana z dotychczasowych przychodów z odsetek od wierzytelności pożyczkowych w spółkach osobowych, które od 1 stycznia 2017 r. podlegały opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p., na przychody z tytułu odsetek od obligacji, które pozostawały na podstawie art. 17 ust 1 pkt 57 u.p.d.o.p. zwolnione przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz z tytułu wcześniejszego wykupu obligacji, które stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 1 u.p.d.o.p. nie stanowiły przychodu, pozwoliła Funduszowi osiągnąć wskazaną wyżej korzyść podatkową.

Gdyby nie utworzono spółek celowych w strukturze holdingowej oraz nie przeprowadzono transakcji sprzedaży wierzytelności pożyczkowych, których pożyczkobiorcami były spółki komandytowe (osiągające przychody z najmu nieruchomości), Fundusz zobowiązany byłby (po zmianie przepisów w 2017 r.) do zapłaty podatku od otrzymywanych odsetek od tych pożyczek, które stanowiłyby jego zysk. Sprzedając natomiast wierzytelności pożyczkowe spółkom celowym w zamian za wyemitowane obligacje, Fundusz otrzymywał odsetki, które już podlegały zwolnieniu z opodatkowania. Zatem w związku z dokonaniem czynności Fundusz nadal uzyskiwał wyłącznie dochody zwolnione z opodatkowania.

Szef KAS wskazał, że dokonał analizy wszystkich celów ekonomicznych i biznesowych wskazanych przez stronę i omówił je w części decyzji dotyczącej ustalenia, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W jego ocenie nie sposób zgodzić się z twierdzeniem strony, że sprzedaż przez Fundusz wierzytelności w zamian za obligacje miała

na celu udzielenie finansowania na inwestycje spółkom D. Sp. z o.o. i H. D. Sp. z o.o. w wyniku wskazanej transakcji nie uzyskała finansowania na cele inwestycyjne (ani żadne inne cele). Co więcej, D. Sp. z o.o. wyemitowała obligacje w zamian za nabycie wierzytelności, których dłużnikiem była spółka od niej zależna, tylko po to, by następnie te wierzytelności spółce zależnej (zadłużonej) przekazać w zamian za udziały, będąc jednocześnie już w chwili transakcji jej większościowym udziałowcem (D. Sp. z o.o. posiadała w chwili przekazania wierzytelności 99,99% udziałów tej spółki), a przy tym będąc jednocześnie spółką zależną od pożyczkodawcy (właścicielem D. Sp. z o.o. od 27 stycznia 2017 r. była spółka F., która udzielała przedmiotowych pożyczek). Wobec tego trudno nazwać sprzedaż wierzytelności, które finalnie trafiły do spółki zadłużonej i wygasły w wyniku konfuzji, udzieleniem finansowania na cele inwestycyjne, w wyniku bowiem tych transakcji doszło jedynie do przysporzenia majątkowego polegającego na zmniejszeniu zobowiązań spółki, w których to posiadanie spółka weszła krótko przed nabyciem wierzytelności, kupując zadłużoną D. SCSp. W związku z powyższym organy podatkowe przyjęły, że w wyniku zrealizowania opisanej wyżej transakcji doszło do wykreowania stanu identycznego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności.

Dodatkowo, odnosząc się do kwestii sztucznego sposobu działania, SzeF KAS wskazał, że gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej, działający rozsądnie podmiot gospodarczy nie dokonałby sprzedaży wierzytelności pożyczkowych, generujących zysk z odsetek od pożyczek zaciągniętych przez spółki operacyjne w zamian za obligacje od spółek, których sytuacja majątkowa nie pozwalała na spłatę tych obligacji, i to w dzień po nabyciu wierzytelności. Ponadto zbycie przedmiotowych wierzytelności nastąpiło bez żadnego zysku dla Funduszu. Fundusz bowiem sprzedał wierzytelności po cenie zakupu, bez żadnych marż, co również należy uznać – z ekonomicznego punktu widzenia – za działanie nieracjonalne.

Uznając, że do rozliczenia strony znajduje zastosowanie art. 119a o.p., skutki podatkowe czynności, w ocenie organu drugiej instancji, należało określić w taki sposób, jakby Fundusz dalej posiadał wierzytelności pożyczkowe i z tego tytułu otrzymywał dochody z tytułu odsetek, zarówno od spółek osobowych, jak i kapitałowych. W związku z powyższym, Fundusz byłby zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu osiągnięcia przychodów z odsetek od pożyczek na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p. i jego rozliczenia w zeznaniu podatkowym za rok 2017. Natomiast przychody, których źródłem byłyby wierzytelności pożyczkowe wobec spółek kapitałowych, byłyby nadal objęte zwolnieniem przedmiotowym z art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p.

Organ, wyliczając korzyść podatkową, przyjął, że część wskazanego przez Fundusz dochodu z odsetek od obligacji powinna zostać opodatkowana.

Szef KAS opodatkował zatem w całości dochód uzyskany od spółki D. Sp. z o.o., a w przypadku H. wobec braku przyporządkowania przez Fundusz poszczególnych kategorii sprzedanych wierzytelności pożyczkowych wykazanym dochodom wolnym od podatku, organ przyjął, że przyporządkowanie tych dochodów jest proporcjonalne do wartości wierzytelności w tych kategoriach.

Wysokość dochodu odpowiadająca poszczególnym kategoriom wierzytelności ustalono następująco: 3 948 993,97 zł i 26 332 674,91 zł (w tym 10 843 795,53 zł dot. spółek komandytowych i 15 488 879,38 zł dot. spółek kapitałowych). Ostatecznie organ jako podstawę opodatkowania czynności odpowiedniej wskazał kwotę 14 490 421,00 zł i naliczył podatek 19% w wysokości 2 753 180,00 zł. Szczegółowe wyliczenia znajdują się w decyzji oraz zostały przywołane przez sąd pierwszej instancji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie strona wniosła o uchylenie decyzji organów obu instancji, umorzenie postępowania oraz zasądzenie kosztów postępowania. Zaskarżonej decyzji skarżący zarzucił szereg obszernie uzasadnionych zarzutów naruszenia prawa materialnego i przepisów postępowania, m.in. podniósł zarzut naruszenie art. 119a § 1 o.p. w zw. z art. 119e pkt 1 o.p. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że Fundusz osiągnął korzyść podatkową wynikającą z dokonania transakcji sprzedaży przez Fundusz pakietu wierzytelności pożyczkowych w zamian za objęcie obligacji wyemitowanych przez spółki celowe, oraz – z będącej ich efektem – konwersji przychodów z tytułu odsetek od pożyczek udzielonych spółkom osobowym, które nie korzystałyby ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. na przychody z tytułu odsetek od obligacji, które korzystały z przedmiotowego zwolnienia od 1 stycznia 2017 r. – podczas gdy spółki celowe w 2017 r. nie uzyskały żadnych przychodów z tytułu odsetek od spółek osobowych, więc gdyby nie doszło do wskazanej transakcji, to Fundusz również osiągnęłyby przychody korzystające ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. i tym samym nie doszło do osiągnięcia przez Fundusz żadnej korzyści podatkowej oraz naruszenie art. 119a § 1-5 o.p. poprzez niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że czynności podjęte przez Fundusz stanowią unikanie opodatkowania z uwagi na spełnienie przesłanek wynikających z tego przepisu, podczas gdy Szef KAS nie wykazał, aby wszystkie przesłanki wynikające z Klauzuli GAAR zostały w niniejszej sprawie łącznie spełnione – w szczególności Fundusz nie osiągnął w badanym okresie korzyści podatkowej i organ nie miał prawa przystąpić do określenia czynności odpowiedniej oraz ustalenia skutków podatkowych przy założeniu wystąpienia czynności odpowiedniej.

Sąd pierwszej instancji uznał złożoną skargę za uzasadnioną. W jego ocenie rację należało przyznać skarżącemu w zakresie zarzutu dotyczącego braku wykazania osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej (w ocenie

sądu – na obecnym etapie – organy nie wykazały osiągnięcia przez skarżącego takiej korzyści), co uniemożliwia zastosowanie przedmiotowej klauzuli w sprawie (i czyni zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą wadliwą) i powoduje, że brak jest konieczności rozważania pozostałych przesłanek warunkujących zastosowanie wskazanej klauzuli.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że osiągnięcie korzyści podatkowej, w rozumieniu art. 119a § 1 o.p. oraz art. 119b § 1 pkt 1 o.p., musi mieć charakter rzeczywisty, a nie tylko potencjalny (hipotetyczny). Nie można bowiem jedynie potencjalnie osiągnąć korzyści, gdyż jest to równoznaczne z nieosiągnięciem (w rzeczywistości) tej korzyści.

Konsekwencją powyższego ustalenia jest to, że brak wykazania przez organ osiągnięcia faktycznie/rzeczywiście korzyści podatkowej (tj. w szczególności np. obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego) eliminuje możliwość zastosowania klauzuli jako takiej ze wszystkimi tego konsekwencjami (w zakresie np. braku konieczności rozważania celu działania, sztuczności itd.).

Sąd pierwszej instancji wskazał, że w niniejszej sprawie SzeF KAS zidentyfikował osiągniętą po stronie Funduszu korzyść, jako brak opodatkowania odsetek od pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej (w związku ze zbyciem wierzytelności pożyczkowych i nabyciem obligacji od kapitałowych spółek celowych i otrzymywaniem odsetek od obligacji zwolnionych od podatku). SzeF KAS w swojej decyzji (ani jej poprzedzającej) nie wskazał jednak, do jakich konkretnie przysporzeń odsetkowych (z tyt. umów pożyczkowych) po stronie spółek celowych doszło, które to przysporzenia odsetkowe, gdyby przypadły Funduszowi (a nie spółkom celowym), to zwiększyłyby zobowiązanie podatkowe Funduszu, co stanowiłoby osiągniętą korzyść podatkową w rozumieniu art. 119a §1 o.p. oraz art. 119b § 1 pkt 1 o.p.

Tego rodzaju brak miał istotne znaczenie, skoro SzeF KAS wskazał, że korzyść została osiągnięta już w 2017 r., jednocześnie – jak podnosił skarżący w skardze i której to okoliczności (jako takiej) nie zaprzeczał SzeF KAS w odpowiedzi na skargę – w analizowanym roku 2017 r. jedynie spółki kapitałowe dokonywały rozliczenia odsetek ze spółkami celowymi. Otrzymania przez spółki celowe w 2017 r. odsetek od spółek kapitałowych (zamiast ich otrzymania przez Fundusz) nie można uznać za osiągnięcie korzyści podatkowej przez Fundusz polegającej na „niepowstaniu zobowiązania podatkowego” – skoro otrzymanie odsetek od spółek kapitałowych przez Fundusz w 2017 r. byłoby również zwolnione od podatku dochodowego (gdyż jedynie przychody (dochody) z odsetek od pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej zostały wyłączone ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p.).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że o ile należy zgodzić się, że dokonanie konwersji przychodów odsetkowych na przychody

z tytułu obligacji mogło skutkować (co najmniej potencjalnie) zmniejszeniem zobowiązania podatkowego Funduszu, cały problem w niniejszej sprawie dotyczył tego, że dla wykazania osiągnięcia w 2017 r. korzyści podatkowej z tytułu konwersji przychodów (a taką tezę stawia SzeF KAS, w żaden sposób nie nuansując przedmiotowego zagadnienia w sposób umożliwiający ew. dostrzeżenie osiągnięcia rzeczowej korzyści) należałoby wykazać, że doszło do konwersji przychodów odsetkowych z tytułu pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej (otrzymywanych przez spółki celowe) na odsetki z tytułu obligacji (otrzymywane przez Fundusz). W sytuacji gdy – jak wskazuje skarżący, czemu nie przeczy SzeF KAS – w 2017 r. odsetki były otrzymywane przez wskazane spółki celowe wyłącznie od spółek kapitałowych (a nie od spółek niemających osobowości prawnej) *prima facie* trudno uznać, że doszło do wskazanej konwersji przychodów odsetkowych opodatkowanych na przychody odsetkowe nieopodatkowane. W tym zakresie, w świetle tego co podnosi skarżący, w istocie *prima facie* wydaje się, że w 2017 r. doszło (co najwyżej) do konwersji przychodów odsetkowych z tytułu pożyczek udzielonych spółkom kapitałowym na odsetki od obligacji. Tym samym doszło do konwersji zwolnionych od opodatkowania przychodów z tytułu pożyczek udzielonych spółkom kapitałowym na również zwolnione od opodatkowania przychody z tytułu odsetek od obligacji, a tym samym nie doszło do osiągnięcia przez Fundusz rzeczywistej korzyści (w sposób, w jaki definiuje to SzeF KAS).

Stwierdzając, że SzeF KAS nie wykazał w niniejszej sprawie, ażeby Fundusz w rzeczywistości osiągnął korzyść podatkową, sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą z uwagi na naruszenie przepisów postępowania (art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z § 4 o.p. oraz w zw. z art. 121 § 1, art. 124 i art. 187 § 1 o.p.) poprzez brak wykazania (zawarcia w uzasadnieniu stosownej argumentacji), że Fundusz osiągnął w rzeczywistości korzyść podatkową (a nie, że została stworzona jedynie (...) możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej) – naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż wykazanie osiągnięcia w rzeczywistości korzyści podatkowej stanowi przesłankę warunkującą zastosowanie klauzuli (warunek konieczny), skutkiem czego było naruszenie prawa materialnego, tj. art. 119a § 1 o.p. w zw. z art. 119e pkt 1 o.p. polegające na niezasadnym (co najmniej przedwczesnym, wobec niewykazania osiągnięcia w rzeczywistości korzyści podatkowej) zastosowaniu wskazanego przepisu i wydaniu wobec skarżącego decyzji z zastosowaniem klauzuli GAAR – naruszenie to miało wpływ na wynik sprawy (skoro możliwość zastosowania klauzuli warunkowana jest osiągnięciem korzyści podatkowej).

Z racji tego, że brak wykazania przez Szefa KAS osiągnięcia przez skarżącego (faktycznie/rzeczywiście) korzyści podatkowej eliminuje możliwość

zastosowania klauzuli jako takiej, bezcelowe było analizowanie pozostałych zarzutów sformułowanych w skardze (jako że możliwość ich analizowania pojawiłaby się, a właściwie otworzyłaby się, w razie wykazania przez Szefa KAS osiągnięcia przez skarżącego korzyści podatkowej, gdyż skutkowałoby to koniecznością rozważenia wystąpienia pozostałych przesłanek materialnoprawnych stosowania klauzuli).

Sąd pierwszej instancji wskazał, że ponownie rozpoznając sprawę, Szef KAS winien uwzględnić ocenę prawną wynikającą z niniejszego wyroku, w szczególności Szef KAS powinien przyjąć, że warunkiem koniecznym zastosowania klauzuli GAAR jest osiągnięcie korzyści podatkowej, przy czym osiągnięcie tej korzyści musi mieć charakter rzeczywisty, a nie tylko potencjalny (hipotetyczny). Sąd pierwszej instancji, mimo uchylenia decyzji Szefa KAS obu instancji, nie uznał za zasadne umorzenia postępowania podatkowego dot. unikania opodatkowania, stwierdzając, że brak wykazania przez Szefa KAS w zaskarżonej decyzji (oraz decyzji ją poprzedzającej), że skarżący osiągnął korzyść podatkową, nie jest równoznaczny z przesądzeniem nieosiągnięcia korzyści podatkowej (pełny tekst uzasadnienia orzeczenia dostępny jest w CBOSA).

Od powyższego orzeczenia skargę kasacyjną złożył organ, wnosząc o rozpoznanie sprawy na rozprawie, uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi albo uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił:

I. naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) art. 119e pkt 1 w zw. z art. 119a § 1 oraz art. 119b § 1 pkt 1 o.p. poprzez niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że osiągnięcie przez stronę korzyści podatkowej w niniejszej sprawie miało charakter hipotetyczny, podczas gdy Szef KAS w decyzjach obu instancji wykazał, że strona osiągnęła korzyść podatkową polegającą na reklasyfikacji źródeł dochodów, tj. zmianę przychodów z odsetek od wierzytelności pożyczkowych w spółkach osobowych, które od 1 stycznia 2017 r. podlegały opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p., na przychody z tytułu odsetek od obligacji, które pozostawały na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. zwolnione przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych;

2) art. 119a § 1 i 3 w zw. z art. 119l i art. 120 o.p. oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na odmowie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w niniejszej sprawie, będące konsekwencją m.in. naruszenia przepisów postępowania, o których mowa w dalszej części skargi kasacyjnej;

II. naruszenie przepisów postępowania, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. poprzez błędne zastosowanie polegające na uchyleniu decyzji organów pierwszej i drugiej instancji w sytuacji, w której zostały one wydane po przeprowadzeniu prawidłowego postępowania podatkowego, na podstawie prawidłowo ocenionego materiału dowodowego i wyjaśniającego stan faktyczny sprawy w zaskarżonej decyzji;

2) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 141 § 4 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w zw. z art. 119a § 1 i § 3, art. 119e pkt 1, art. 119l, art. 121, art. 124, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. poprzez błędną, wybiórczą, niekompleksową i jednostronną ocenę materiału dowodowego w sprawie, polegającą w szczególności na:

a) zignorowaniu udziału spółki D. Sp. z o.o. w zespole czynności, niedostrzeżeniu sztucznego charakteru jej bytu i braku możliwości spłaty odsetek przez spółki kapitałowe, ponieważ spółka D. Sp. z o.o. nie posiadała wierzytelności wobec spółek kapitałowych;

b) bezpodstawnym przyjęciu, że skoro spółki celowe (H. oraz D. Sp. z o.o.) nie otrzymały w 2017 r. żadnych wpływów ze spółek osobowych z tytułu spłaty odsetek od pożyczek, to w stanie kontrfaktycznym (czynność odpowiednia) również strona nie mogła ich otrzymać i gdyby pozostała wierzyicielem, mogłaby otrzymać jedynie wpływy ze spółek kapitałowych;

c) niedostrzeżeniu, że przychodem spółki H. była również kapitalizacja odsetek ze spółek osobowych;

3) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1, art. 141 § 4 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 21 § 3, art. 119a § 3, art. 119l oraz art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z § 4 o.p. poprzez wadliwe uznanie, że z treści decyzji nie wynika, że strona osiągnęła korzyść podatkową, ponieważ działanie organu podatkowego opierało się w niniejszej sprawie na stanie rzeczy, który w rzeczywistości nie zaistniał (stan kontrfaktyczny), a zatem nie można przyjąć, że skutki podatkowe dla strony byłyby takie same jak w stanie rzeczywistym, dotyczącym spółki H.;

4) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1, art. 141 § 4 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. poprzez brak sporządzenia należytego uzasadnienia skarżonego wyroku, odpowiadającego wymogom oznaczonym w tych przepisach, w szczególności poprzez niedostateczne i sprzeczne uzasadnienie w zakresie prawidłowości wykazania przez organ osiągnięcia przez stronę korzyści podatkowej oraz brak wskazania jednoznacznych wytycznych co do dalszego postępowania organu podatkowego, co uniemożliwia ocenę i kontrolę rozumowania sądu pierwszej instancji.

Fundusz w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej, rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

**Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna zawierała usprawiedliwione podstawy, a zatem zasługiwała na uwzględnienie.

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 powołanego artykułu. Takich jednak przesłanek w niniejszej sprawie z urzędu nie odnotowano. Nie ujawniono także podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (uchwała NSA z 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09). Skarga kasacyjna została zatem zbadana według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

W skardze kasacyjnej organ, kwestionując zaskarżony wyrok, powołał zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Skoro w skardze kasacyjnej zostały sformułowane zarówno zarzuty z art. 174 pkt 1, jak i art. 174 pkt 2 p.p.s.a., to w takiej sytuacji, co do zasady, Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznaje najpierw zarzuty drugiego rodzaju (naruszenia przepisów postępowania), ponieważ potwierdzenie ich zasadności może czynić zbędnym lub przynajmniej przedwczesnym rozpatrywanie zarzutów łączących się z ewentualnym naruszeniem prawa materialnego.

Zawarte w skardze kasacyjnej zarzuty procesowe zmierzały do podważenia wyrażonej w zaskarżonym wyroku oceny o istnieniu podstaw do uwzględnienia w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ oraz art. 135 p.p.s.a skargi strony i uchyleniu zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji. Zarzuty te skierowano przeciwko ocenie sądu pierwszej instancji, że Szef KAS nie wykazał w niniejszej sprawie, ażeby Fundusz w rzeczywistości osiągnął korzyść podatkową. Z tych względów, uchylając decyzje wydane w obu instancjach, WSA w Warszawie wskazał na naruszenie przepisów postępowania art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z § 4 o.p. oraz w zw. z art. 121 § 1, art. 124 i art. 187 § 1 o.p. poprzez brak wykazania (zawarcia w uzasadnieniu stosownej argumentacji), że Fundusz osiągnął w rzeczywistości korzyść podatkową (a nie, że została stworzona jedynie (...) możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej). Kwestionując ocenę wyrażoną w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, przyznającą rację skarżącemu w zakresie zarzutu dotyczącego braku wykazania osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej (w ocenie sądu – na obecnym etapie – organy nie wykazały osiągnięcia przez skarżącego takiej korzyści), co uniemożliwia zastosowania przedmiotowej klauzuli w sprawie (i czyni zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą wadliwą),

organ zarzucił naruszenie art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. poprzez błędne zastosowanie polegające na uchyleniu decyzji organów pierwszej i drugiej instancji w sytuacji, w której zostały one wydane po przeprowadzeniu prawidłowego postępowania podatkowego, na podstawie prawidłowo ocenionego materiału dowodowego i wyjaśniającego stan faktyczny sprawy w zaskarżonej decyzji. Dodatkowo zarzucono błędną, wybiórczą, niekompleksową i jednostronną ocenę materiału dowodowego w sprawie, wskazując na poczynione w sprawie ustalenia faktyczne w zakresie istnienia w sprawie przesłanek do zastosowania regulacji prawnych klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a § 1 i 3, art. 119e pkt 1, art. 119l o.p.) oraz wadliwe uznanie, że z treści decyzji nie wynika, iż strona osiągnęła korzyść podatkową, ponieważ działanie organu podatkowego opierało się w niniejszej sprawie na stanie rzeczy, który w rzeczywistości nie zaistniał (stan kontrfaktyczny), a zatem nie można przyjąć, że skutki podatkowe dla strony byłyby takie same jak w stanie rzeczywistym. Zarzuty te powiązano również ze sporządzeniem przez sąd pierwszej instancji wyroku w sposób niespełniający wymogów określonych w art. 141 § 4 p.p.s.a. W szczególności, w ocenie organu uzasadnienie wyroku jest niedostateczne i sprzeczne w zakresie prawidłowości wykazania przez organ osiągnięcia przez stronę korzyści podatkowej oraz brak jest w nim wskazania jednoznacznych wytycznych co do dalszego postępowania organu podatkowego, co uniemożliwia ocenę i kontrolę rozumowania sądu pierwszej instancji.

Niezależnie od powołania przepisów prawa materialnego jako dodatkowo usprawiedliwiających zarzuty procesowe, w skardze kasacyjnej sformułowano samodzielne zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 119e pkt 1 w związku z art. 119a § 1 oraz art. 119b § 1 pkt 1 o.p. poprzez niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że osiągnięcie przez stronę korzyści podatkowej w niniejszej sprawie miało charakter hipotetyczny, podczas gdy SzeF KAS w decyzjach obu instancji wykazał, że strona osiągnęła korzyść podatkową polegającą na reklasyfikacji źródeł dochodów, a w konsekwencji na odmowie zastosowania w sprawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w rozpoznawanej sprawie o jej wyniku decydowały zarzuty procesowe trafnie podniesione w skardze kasacyjnej organu. Przede wszystkim na uwzględnienie zasługiwały zarzuty naruszenia przepisów postępowania (art. 141 § 4 p.p.s.a., art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ oraz art. 133 § 1 i art. 135 p.p.s.a. w związku ze wskazanymi przepisami postępowania podatkowego oraz prawa materialnego). Jak trafnie podniesiono w skardze kasacyjnej organu, wbrew wymogom wynikającym z zasad orzekania wyrażonych w tych przepisach sąd pierwszej instancji ograniczył kontrolę zaskarżonej decyzji do oceny wyłącznie jednego aspektu zastosowania

klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, polegającego na wykazaniu istnienia w realiach sprawy korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119a § 1 oraz art. 119e o.p. Poza obszernym zrelacjonowaniem (strony 1-27 uzasadnienia wyroku) dotychczasowego przebiegu postępowania, ocen organu oraz stanowiska strony, sąd pierwszej instancji uchylił się od jakiegokolwiek oceny dotyczącej wystąpienia w sprawie przesłanek zastosowania regulacji prawnej działu IIIa Ordynacji podatkowej: „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Ocena ta została wyrażona w jednozdaniowym stwierdzeniu na s. 27 uzasadnienia zaskarżonego wyroku, że „na obecnym etapie – organy nie wykazały osiągnięcia przez skarżącego takiej korzyści), co uniemożliwia zastosowania przedmiotowej klauzuli w sprawie (i czyni zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą wadliwą) i powoduje, że brak jest konieczności rozważania pozostałych przesłanek warunkujących zastosowanie wskazanej klauzuli”. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego tego rodzaju ocenę, zawężającą zakres kontroli sądowej decyzji wydanych na szczegółowo ustalonych w art. 119a – art. 119zf o.p. przesłankach oraz w szczególnie trybie wydawania tego rodzaju rozstrzygnięć, należało uznać za błędną.

Z kolei dokonując wyłączenie analizy jednej z przesłanek warunkujących wydanie zaskarżonej decyzji, wskazanej w art. 119a § 1 o.p., sąd pierwszej instancji nie ustrzegł się również błędów skutkujących tylko z tego powodu jej uchyleniem. Odwołując się do zebranego w sprawie materiału dowodowego, ocen zawartych w uzasadnieniach decyzji wydanych w obu instancjach oraz treści art. 119a § 1 w związku z art. 119e pkt 1 o.p., zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku sądu pierwszej instancji sformułowano błędną ocenę o niezasadnym (co najmniej przedwczesnym, wobec niewykazania osiągnięcia w rzeczywistości korzyści podatkowej) zastosowaniu wskazanego przepisu i wydaniu wobec skarżącego decyzji z zastosowaniem klauzuli GAAR – naruszenie to miało wpływ na wynik sprawy (skoro możliwość zastosowania klauzuli warunkowana jest osiągnięciem korzyści podatkowej).

Jak zostało wspomniane wcześniej, skarga kasacyjna organu okazała się zasadna przede wszystkim w zakresie zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. przez nieprawidłowe sporządzenie uzasadnienia wyroku, które nie zawiera poprawnego wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia, co nie pozwala ustalić przesłanek, jakimi kierował się sąd pierwszej instancji, podejmując zaskarżone orzeczenie, i w którym brak wskazań dla organów co do dalszego postępowania i jego prawidłowego wykonania. Jak trafnie zarzucono w skardze kasacyjnej organu, uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełniało wszystkich wymogów, o których mowa w art. 141 § 4 p.p.s.a.

W myśl tego przepisu uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk

pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Obowiązkiem sądu pierwszej instancji jest więc przeprowadzenie wywodu prawnego, w którym omówiona zostanie podstawa prawna orzeczenia z uwzględnieniem jej wykładni. W ramach uzasadnienia sąd zobowiązany jest także do odniesienia się do zarzutów podnoszonych w skardze, odnosząc się jednocześnie do argumentacji organu zaprezentowanej w zaskarżonej decyzji. Ze względu na przytoczoną treść art. 141 § 4 p.p.s.a. przepis ten może zostać skutecznie powołany w podstawach skargi kasacyjnej jedynie w dwóch wypadkach oraz może być samodzielną podstawą kasacyjną. Sytuacja taka zachodzi wówczas, gdy treść uzasadnienia nie zawiera któregokolwiek z elementów wymienionych w art. 141 § 4 p.p.s.a. bądź też gdy uzasadnienie nie uwzględnia stanowiska co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że każda z powyższych okoliczności zaistniała w niniejszej sprawie, a uzasadnienie zaskarżonego wyroku sądu pierwszej instancji nie odpowiadało wymogom określonym w treści powyższego przepisu, uniemożliwiając kontrolę instancyjną sprawowaną przez Naczelny Sąd Administracyjny. Nie świadczy o tym samo to, że na przedstawienie stanu tej skomplikowanej sprawy sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu poświęcił 27 stron, a rozważenia dotyczące jego własnej oceny zawarł na 5 stronach. Tego rodzaju dysproporcja była przede wszystkim wynikiem tego, że poza sferą jakichkolwiek rozważań sądu pierwszej instancji pozostawała ocena prawidłowości zastosowania w sprawie art. 119a § 1 o.p. co do wszystkich przesłanek unikania opodatkowania w nim wymienionych i to pomimo zarzutów podnoszonych w skardze strony (por. s. 24- 27 uzasadnienia wyroku). Oceniając tylko jeden z tych aspektów, które strona podnosiła w skardze (zarzuty 3 i 4 skargi), dotyczący powstania korzyści podatkowej usprawiedliwiającej zastosowanie tych przepisów, sąd pierwszej instancji w istocie uchylił się od skontrolowania zgodności zaskarżanej decyzji z prawem, do czego zobowiązywały reguły orzekania wyrażone w trafnie powołanych przez organ przepisach art. 3 § 1 i 2, art. 133 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a.

Z kolei ocena dotycząca tylko tego jednego aspektu spornego w sprawie wyrażona w zaskarżonym wyroku jako decydująca o wyniku sprawy, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zasługiwała na akceptację. Jak trafnie podniesiono w skardze kasacyjnej organu, osiągnięcie przez stronę korzyści podatkowej w niniejszej sprawie nie miało charakteru hipotetycznego. Pominięto to, że w decyzjach obu instancji organ wykazał, iż strona osiągnęła

korzyść podatkową polegającą na rekłasyfikacji źródeł dochodów, tj. zmianie przychodów z odsetek od wierzytelności pożyczkowych w spółkach osobowych, które od 1 stycznia 2017 r. podlegały opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p., na przychody z tytułu odsetek od obligacji, które pozostawały na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. zwolnione przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Ze względu na treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku oraz biorąc pod uwagę zarzuty naruszenia prawa materialnego należało przypomnieć, że podejmowane przez podatników – w tym przedsiębiorców – działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych to zjawisko powszechne i w pewnym sensie zrozumiałe. Zmniejszeniem ciężarów daninowych zainteresowane są praktycznie wszystkie podmioty obowiązane do ich ponoszenia. Negatywne zjawisko zwane „unikaniem opodatkowania” (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń, czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją prawodawcy, stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych. Polega to w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania ewentualnie nawet uzyskania zwrotu podatku.

W tym znaczeniu przez unikanie opodatkowania rozumie się zazwyczaj podejmowanie przez podatników legalnych działań zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowania lub jego ograniczeniu w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpoznawanej z ekonomicznego, a nie formalnego punktu widzenia.

Wprowadzenie do systemu prawnego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest jedną z form, jakie może przybrać reakcja państwa na to zjawisko. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowoprawne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnego obrazu, lecz opierając się na ekonomicznej treści zdarzeń. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania w polskim systemie podatkowym było konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak też wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wpływa na zapewnienie równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania

nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa. Nie można akceptować sytuacji, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego.

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193.1; dalej: dyrektywa) nakłada w pkt 11 jej Preambuły na Państwa Członkowskie obowiązek wprowadzenia do ich systemów podatkowych przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny w świetle dyrektywy mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste. We wszystkich pozostałych przypadkach w świetle dyrektywy podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie powinno być uznane za nierzeczywiste, zgodnie z dyrektywą należy brać pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową. Artykuł 6 dyrektywy określa treść ogólnej normy przeciw unikaniu opodatkowania, którą powinny wprowadzić państwa Członkowskie do swoich systemów podatkowych.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U. z 2016 r. poz. 846). Przepisy dotyczące klauzuli zostały umieszczone w nowo dodanym dziale IIIa Ordynacji podatkowej pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” (art. 119a – art. 119zf). Charakterystycznymi cechami wprowadzonej w tych przepisach klauzuli jest znaczny stopień szczegółowości regulacji (32 artykuły) jako skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03. Drugą cechą charakterystyczną jest dążenie do zgodności jej konstrukcji prawnej z wymogami dotyczącymi tego typu instytucji wynikającymi z prawa unijnego – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.

Istota klauzuli została oddana w art. 119a określającym, jakiego rodzaju działania są zwalczane za pomocą nowej regulacji oraz jaki mechanizm prawny temu ma służyć. Zgodnie z tym przepisem czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny

(unikanie opodatkowania). Sztuczność tych konstrukcji będzie musiał udowodnić organ podatkowy. Jeśli zatem podatnik dokona sztucznej czynności, aby osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, stojący w sprzeczności z istotą regulacji podatkowej, to skuteczność tego rodzaju działania zostanie prawnie zniweczona (art. 119a § 1 o.p.). Warunkiem pozbawienia takiej czynności jej skuteczności w sferze prawa podatkowego jest spełnienie łącznie przesłanki sztuczności i działania przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli taka korzyść w danych okolicznościach byłaby sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Taką czynność ustawa uznaje za unikanie opodatkowania i ma mu przeciwdziałać. Ta regulacja wytycza jednocześnie granicę pomiędzy dopuszczalną optymalizacją podatkową, która nadal będzie w pełni dopuszczalna, a tego rodzaju działaniami, które z uwagi na swój szkodliwy charakter nie powinny być tolerowane.

Mechanizm działania tej normy, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, polega na tym, że zakwestionowana czynność lub ich zespół pozostają ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, jednak ich podatkowoprawne skutki zostają określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej, nacechowanej sztucznością postaci. Skutki podatkowe mogą zostać określone w dwojaki sposób: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej reklasyfikacji czynności. Jeśli czynność nie miała żadnego innego celu i sensu ekonomicznego poza tym, aby doprowadzić do uzyskania przez podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej – wówczas czynność taka jest przy określaniu skutków podatkowych uznawana za niebyłą (art. 119a § 3 o.p.). Jeśli jednak podjęte działania mają pewną treść ekonomiczną i zgodny z prawem cel, wówczas nie następuje proste anulowanie podatkowych skutków czynności, lecz próba odtworzenia przebiegu zdarzeń w taki sposób, jaki byłby właściwy, gdyby podatnik nie działał z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej stojącej w sprzeczności z celem i istotą przepisu ustawy podatkowej. Uwzględnić należy przy tym okoliczność, że poszczególne przepisy ustawy podatkowej mogą realizować inne cele, inne jest *ratio legis*, funkcja i znaczenie w systemie prawa.

Są zatem trzy przesłanki wskazane w art. 119a § 1 o.p., które muszą być spełnione łącznie, aby doszło do unikania opodatkowania: 1) czynność lub czynności podjęte zostały przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej; 2) czynności te są sprzeczne z „przedmiotem i celem” ustawy; 3) sposób działania jest sztuczny.

Dalsze przepisy działu IIIa o.p. wskazują, w jaki sposób to reklasyfikowanie czynności ma następować. Za odpowiednią, a zatem taką, która jako swoisty wzorzec posłuży do określenia prawidłowych konsekwencji podatkowych,

ma być uznawana czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Gwarancyjną funkcję ma spełniać postanowienie (art. 119a § 2 *in fine*), w myśl którego sam podatnik ma wskazać taki przebieg czynności, który jego zdaniem jest adekwatny do jego sytuacji. Organ podatkowy w takiej sytuacji powinien oprzeć się na „scenariuszu” przedstawionym przez podatnika, jeśli tylko odpowiada on przesłankom uznania czynności za odpowiednią do okoliczności, w których działał podatnik, określonych w art. 119a § 2 o.p.

O tym, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, w znacznej mierze przesądza sztuczność działań podatnika. Zdefiniowanie „sztucznego” sposobu działania dokonano w art. 119c o.p. Wśród tych cech znalazło się nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia gospodarczego, występowanie w działaniu podatnika elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego, ewentualnie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. O sztuczności może też przesądzać występowanie w operacjach podejmowanych przez podatnika ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania. W przypadku osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej pojęcia „uzasadnienie gospodarcze” i „ryzyko gospodarcze” jest rozumiane w sposób odnoszący się do uzasadnienia i ryzyka ekonomicznego podejmowanych czynności.

Na to, czy dokonane czynności stanowią unikanie opodatkowania, a zatem czy ich skutki będą przez prawo zwalczane, wskazuje też cel działania podatnika. Jeśli na podstawie oceny zaistniałych w sprawie okoliczności należy uznać, że działanie podatnika nakierowane było przede wszystkim na osiągnięcie podatkowo korzystnego rezultatu, sprzecznego z celem i istotą regulacji podatkowej – wówczas mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. W art. 119d o.p. wskazano, że czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej wtedy, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, są mało istotne, przy czym uściślono w art. 119f o.p., że czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

Z kolei w art. 119e o.p. sprecyzowano, co należy rozumieć przez pojęcie „korzyści podatkowej” dla celów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wskazano, że korzyścią taką może być: niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie nadpłaty, straty lub prawa do zwrotu podatku

albo podwyższenie ich kwoty. W takiej sytuacji zastosowanie klauzuli polegać będzie na pozbawieniu podatnika takiej korzyści w drodze wydania decyzji podatkowej odpowiedniej do tego, którą z postaci korzyści zamierzał osiągnąć podatnik. Klauzula zostanie więc zastosowana w tych typach postępowań podatkowych, w których zajdzie potrzeba wymiaru pozbawiającego korzyści podatkowej uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania. Do tych typów należą postępowania wymienione w art. 119g § 1 o.p., tj: postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3), postępowanie w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2), postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 75), postępowanie w sprawie określenia wysokości nadpłaty (art. 74a), postępowanie w sprawie zwrotu podatku (art. 21 § 3a), postępowania w sprawie odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika (art. 30 § 5), postępowanie w sprawie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy (art. 100), postępowanie w sprawie określenia wysokości straty (art. 24). Jakkolwiek zastosowanie klauzuli polegać może na wydaniu odpowiedniej decyzji podatkowej, to jednak podatnik będzie miał możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania (nowy art. 81b § 1a o.p.). W ten sposób spór będzie mógł zakończyć się bez potrzeby wydawania władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego.

W stanie prawnym mającym zastosowanie w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. klauzuli nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł (art. 119b § 1 pkt 1 o.p.).

Wydając zaskarżony wyrok, sąd pierwszej instancji pominął omówione istotne elementy wynikające z ustalonego stanu faktycznego dotyczące zastosowania w sprawie klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. Przyznano rację skarżącemu w zakresie zarzutu dotyczącego braku wykazania osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej („w ocenie sądu – na obecnym etapie – organy nie wykazały osiągnięcia przez skarżącą takiej korzyści), co uniemożliwia zastosowania przedmiotowej klauzuli w sprawie (i czyni zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą wadliwą) i powoduje, że brak jest konieczności rozważania pozostałych przesłanek warunkujących zastosowanie wskazanej klauzuli”, s. 27 uzasadnienia wyroku).

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że kluczowy z punktu widzenia stosowania klauzuli (definiujący tę klauzulę) art. 119a §1 o.p. odnosi się wprost do wyeliminowania skutku czynności (w tym zespołu powiązanych ze sobą czynności – (por. art.119f o.p.) mającej na celu unikanie opodatkowania

polegającego na osiągnięciu korzyści podatkowej („Czynność (...) nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej”). Sąd pierwszej instancji całkowicie pominął ocenę stanowiska organu – nie uwzględnił w wyroku tego, czy ocena organu była prawidłowa w zakresie zastosowania klauzuli, poprzestając jedynie na obszernym przytoczeniu w pierwszej części uzasadnienia stanowiska organu.

Dla przypomnienia SzeF KAS wskazał, że w celu wydania decyzji podatkowej na podstawie art. 119a o.p. niezbędne jest wykazanie wystąpienia łącznie następujących przesłanek unikania opodatkowania:

- a) zidentyfikowanie czynności (art. 119a § 1 o.p.),
- b) zidentyfikowanie korzyści podatkowej (art. 119e o.p.),
- c) ustalenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (art. 119a § 1 o.p.),
- d) sprzeczności korzyści w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119a § 1 o.p.),
- e) sztucznego sposobu działania strony (art. 119a § 1 w zw. z art. 119c o.p.).

W wydanych decyzjach SzeF KAS wskazał, że operacje podatnika dokonane z podmiotami: F., D. Sp. z o.o. oraz H., polegające w istocie na transferze wierzytelności wobec polskich spółek operacyjnych do obydwu wskazanych spółek celowych odbiegają od modelu postępowania wskazanego w ostrzeżeniu Ministra Finansów. Fundusz bowiem najpierw nabył od zagranicznego podmiotu dominującego, tj. F. wierzytelności pożyczkowe – przy czym nabycie to zostało sfinansowane poprzez wydanie sprzedającemu certyfikatów inwestycyjnych Funduszu, a więc bez przepływu gotówkowego. Nabyte wierzytelności pożyczkowe, w których dłużnikiem były różne polskie spółki operacyjne, mogły następnie generować w rękach Funduszu przychody (dochody) z odsetek. Jednakże odsetki te nie podlegałyby zwolnieniu z opodatkowania, jako dochody (przychody) podatnika, będącego funduszem inwestycyjnym zamkniętym, w konsekwencji czego Fundusz dokonał operacji, w której wyniku bezpośrednio po nabyciu wierzytelności od F. zbył je na rzecz D. Sp. z o.o. oraz H. – również w formule bezgotówkowej, spółki te bowiem zapłaciły za przejmowane wierzytelności poprzez emisję obligacji, objętych przez podatnika. Wskazana operacja z udziałem obu spółek celowych skutkowałą w istocie fundamentalną zmianą w traktowaniu podatkowym dochodów (przychodów) Funduszu. Dochód z odsetek wypłacanych przez spółki celowe (spółki kapitałowe – sp. z o.o.) nie był już bowiem objęty wyjątkiem art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p., natomiast zgodnie z ogólną regułą art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. był dochodem zwolnionym z opodatkowania.

W zaskarżonym wyroku sąd pierwszej instancji objął oceną tylko jeden element – wykazanie istnienia korzyści podatkowej. Wyjaśnił, że otrzymane

przez spółki celowe w 2017 r. odsetki od spółek kapitałowych (zamiast ich otrzymania przez Fundusz) nie mogą być uznane za osiągnięcie korzyści podatkowej przez Fundusz polegającej na „niepowstaniu zobowiązania podatkowego” – skoro otrzymanie odsetek od spółek kapitałowych przez Fundusz w 2017 r. byłoby również zwolnione od podatku dochodowego (gdyż jedynie przychody (dochody) z odsetek od pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej zostały wyłączone ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b/ u.p.d.o.p.). W ocenie sądu pierwszej instancji, w sytuacji gdy – jak wskazuje skarżąca, czemu nie przeczy Szef KAS – w 2017 r. odsetki były otrzymywane przez wskazane spółki celowe wyłącznie od spółek kapitałowych (a nie od spółek niemających osobowości prawnej) *prima facie* trudno uznać, że doszło do wskazanej konwersji przychodów odsetkowych opodatkowanych na przychody odsetkowe nieopodatkowane. W tym zakresie, w świetle tego co podnosi skarżąca, w istocie *prima facie* wydaje się, że w 2017 r. doszło (co najwyżej) do konwersji przychodów odsetkowych z tytułu pożyczek udzielonych spółkom kapitałowym na odsetki od obligacji, tym samym doszło do konwersji zwolnionych od opodatkowania przychodów z tytułu pożyczek udzielonych spółkom kapitałowym na również zwolnione od opodatkowania przychody z tytułu odsetek od obligacji, a tym samym nie doszło do osiągnięcia przez Fundusz rzeczywistej korzyści (w sposób, w jaki definiuje to Szef KAS).

Z tą oceną nie zgadza się Naczelny Sąd Administracyjny. Na powoływanych w uzasadnieniu wyroku stronach od 36 do 56 zaskarżonej decyzji szczegółowo wyjaśniono istnienie korzyści w rozumieniu art. 119a. art. 119b oraz art. 119e o.p.

Odnosząc się do kwestii zidentyfikowania korzyści podatkowej i określenia jej wysokości, organ trafnie wskazał, że w rozpatrywanej sprawie korzyścią podatkową Funduszu było niepowstanie – na skutek dokonanej czynności – zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. w wyniku konwersji dochodów, jakie mógłby otrzymać z tytułu odsetek od pożyczek udzielonych spółkom osobowym na dochody z tytułu odsetek od obligacji wyemitowanych przez kapitałowe spółki celowe, którym zbył te wierzytelności pożyczkowe w zamian za objęcie obligacji. Korzyść podatkowa osiągnięta przez Fundusz była powiązana z wykreowaniem specyficznej pozycji podatkowej spółek celowych. W podmiotach tych powstały koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., w postaci zapłaconych na rzecz I. (...) odsetek od obligacji własnych, obniżające w istocie dochody podatkowe spółek celowych. Wbrew temu, co przyjął sąd pierwszej instancji reklasyfikacja źródeł dochodów, tj. zmiana z dotychczasowych przychodów z odsetek od wierzytelności pożyczkowych w spółkach osobowych, które od 1 stycznia 2017 r. podlegały opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57

lit. b/ u.p.d.o.p., na przychody z tytułu odsetek od obligacji, które pozostawały na podstawie art. 17 ust 1 pkt 57 u.p.d.o.p. zwolnione przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz z tytułu wcześniejszego wykupu obligacji, które stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 1 u.p.d.o.p. nie stanowiły przychodu, pozwoliła I. (...) osiągnąć korzyść podatkową.

Jak słusznie to wyjaśnił w skardze kasacyjnej organ, gdyby nie utworzono spółek celowych w strukturze holdingowej oraz nie przeprowadzono transakcji sprzedaży wierzytelności pożyczkowych, których pożyczkobiorcami były spółki komandytowe (osiągające przychody z najmu nieruchomości), Fundusz zobowiązany byłby (po zmianie przepisów w 2017 r.) do zapłaty podatku od otrzymywanych odsetek od tych pożyczek, które stanowiłyby jego zysk. Sprzedając natomiast wierzytelności pożyczkowe spółkom celowym w zamian za wyemitowane obligacje Fundusz otrzymywał odsetki, które już podlegały zwolnieniu z opodatkowania. Zatem w związku z dokonaniem czynności Fundusz nadal uzyskiwał wyłącznie dochody zwolnione z opodatkowania.

W tym kontekście nie można było zaakceptować zawartych w końcowej części uzasadnienia zaskarżonego wyroku wskazań co do dalszego postępowania organu w tej sprawie. Wyjaśniono, że ponownie rozpoznając sprawę, Szef KAS uwzględni ocenę prawną wynikającą z niniejszego wyroku, w szczególności Szef KAS przyjmie, że warunkiem koniecznym zastosowania klauzuli GAAR jest osiągnięcie korzyści podatkowej, przy czym osiągnięcie tej korzyści (w rozumieniu art. 119a § 1 oraz art. 119b § 1 pkt 1 o.p.) musi mieć charakter rzeczywisty, a nie tylko potencjalny (hipotetyczny). Nie można bowiem jedynie potencjalnie osiągnąć korzyści, gdyż jest to równoznaczne z nieosiągnięciem (w rzeczywistości) tej korzyści. Brak wykazania przez Szefa KAS w zaskarżonej decyzji (oraz decyzji ją poprzedzającej), że skarżąca osiągnęła korzyść podatkową, nie jest równoznaczny z przesądzeniem nieosiągnięcia korzyści podatkowej.

Przeczą tym wskazaniom przytoczone fragmenty uzasadnienia zaskarżonej decyzji wskazujące na skutki zrealizowanego zespołu czynności w postaci uzyskania dochodów objętych zwolnieniem od opodatkowania. Zwolnienie tych dochodów uregulowane zostało w art. 17 ust. 1 pkt 57 u.p.d.o.p. W przepisie tym objęto polskie fundusze inwestycyjne, działające na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych, tj. funduszy inwestycyjnych otwartych (FIO) oraz specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych (SFIO) zwolnieniem przedmiotowym – zamiast zwolnienia podmiotowego – obejmującym dochody (przychody) z odsetek, dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, zbycia wierzytelności, walut, udziałów (akcji) oraz innych papierów wartościowych, w tym pochodnych instrumentów finansowych lub realizacji praw z nich wynikających. Przepisy w tym brzmieniu zostały wprowadzone w art. 2 pkt 5 lit. a/ ustawy z dnia 29 listopada 2016 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1926). W regulacji tej wprowadzono z dniem 1 stycznia 2017 r. wyłączenie z tego zwolnienia dochodów (przychodów) z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej lub jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy lub prawa podatkowego państwa, w którym te spółki lub jednostki organizacyjne mają siedzibę lub zarząd, podmioty te nie są traktowane jak osoby prawne i nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (art. 17 pkt 57 lit. a/ u.p.d.o.p.). Zważywszy na to, że projekt ustawy wpłynął do Sejmu RP 31 października 2016 r. i został poprzedzony konsultacjami przed jego skierowaniem do Sejmu przez Radę Ministrów, to podjęte w sprawie działania restrukturyzacyjne w sprawie – od 30 grudnia 2016 r. i były kontynuowane w okresie od 31 stycznia 2017 r. do 2 marca 2017 r. można uznać za ukierunkowane na uniknięcie niekorzystnych ze względu na to wyłączenie skutków zmian w zakresie opodatkowania. Towarzyszył temu zespół kolejnych czynności opisanych w zaskarżonej decyzji i powtórzonych na stronach 3 – 6 uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

Rozpoznając ponownie sprawę, sąd pierwszej instancji dokonał oceny prawnej zaskarżonej decyzji z uwzględnieniem wszystkich przesłanek zastosowania art. 119a § 1 o.p. oraz ocenił prawidłowość ustaleń dokonanych w tym zakresie przez organ odwoławczy. Na zasadach wynikających z art. 190 p.p.s.a. uwzględnił również przedstawioną ocenę Naczelnego Sądu Administracyjnego odnośnie do oceny wykazania przez organ osiągnięcia przez stronę na skutek ustalonego zespołu czynności korzyści podatkowej. Obowiązkiem sądu pierwszej instancji będzie również odniesienie się do oceny wyrażonej w zaskarżonej decyzji dotyczącej ustalenia przez organ czynności odpowiedniej oraz określania wysokości zobowiązania podatkowego w związku z zastosowaniem art. 119a o.p. (Fundusz nadal posiadałby wiarygodności pożyczkowe i otrzymywałaby z tego tytułu przychody z odsetek). W tym zakresie mieści się również skontrolowanie zaskarżonej decyzji w zakresie wskazanej przez organ przesłanki dotyczącej elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności.

Okoliczności te nie mogły zostać ocenione w wydanym wyroku przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wobec uchylenia się od ich weryfikacji w zaskarżonym wyroku. W tym zakresie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie mógł zastąpić sądu pierwszej instancji.

Z przedstawionych powodów należało uznać za opartą na usprawiedliwionych podstawach skargę kasacyjną organu w zakresie podniesionych w niej

zarzutów naruszenia przepisów postępowania (art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, art. 133 § 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a.) w stopniu, który miał wpływ na wynik sprawy. Jak trafnie zarzucono, sąd uchylił się od kontroli zaskarżonej decyzji w zakresie dotyczącym jej wydania w oparciu o mające zastosowanie w sprawie przepisy prawa materialnego. Jednocześnie oderwanie oceny od całości zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego doprowadziło sąd pierwszej instancji do oceny wyłącznie jednej z przesłanek zastosowania art. 119a § 1 o.p.

Wskazane wcześniej uchybienia stanowiły również podstawę do stwierdzenia naruszenia przez sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a. Zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. w rozpoznawanej sprawie znajdował uzasadnienie ze względu na to, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawierało wszystkich elementów wymienionych w tym przepisie oraz w ramach przedstawienia stanu sprawy wojewódzki sąd administracyjny nie wskazał, jaki stan faktyczny i dlaczego przyjął za podstawę orzekania w zakresie oceny przesłanek zastosowania art. 119a o.p.

Z uwagi na powyższe Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a. i art. 205 § 2 p.p.s.a., a także § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z § 2 pkt 8 w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

## 5

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 21 stycznia 2025 r.  
(III FSK 850/23)

*Przewodniczący: Jan Rudowski (sprawozdawca)*  
*Sędziowie NSA: Paweł Borszowski, Agnieszka Olesińska*

**Skoro skorzystanie z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.) stanowi prawo, a nie obowiązek**

podatnika, to ma on prawo, a nie obowiązek, złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Zgłoszenie powinno stanowić złożone w określonym terminie oświadczenie obdarowanego zaliczonego do kręgu ściśle oznaczonych osób, że nabył w drodze darowizny własność rzeczy lub praw majątkowych. Oświadczenie to powinno przy tym stanowić wyraz dążenia obdarowanego do uzyskania zwolnienia. Nie ujawniając we właściwym czasie wobec organu podatkowego wszystkich otrzymanych w darowiźnie rzeczy i praw majątkowych obdarowany godzi się na ustalenie z tego tytułu należnego podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 4a ust. 3, art. 5, art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 1 i ust. 2, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 14 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 1, art. 15 ust. 1 i ust. 3 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 188 w zw. z art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r., poz. 259 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Sz 35/23 w sprawie ze skargi J.F. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z dnia 9 listopada 2022 r., nr (...) w przedmiocie podatku od spadków i darowizn i u c h y l i ł zaskarżony wyrok w całości. Ponadto z a s ą d z i ł na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy od J.F. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie dziewięć tysięcy czterysta czternaście złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 4 kwietnia 2023 r., I SA/Sz 35/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie po rozpoznaniu skargi J.F. (dalej: skarżący, strona) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 9 listopada 2022 r. w przedmiocie podatku od spadków i darowizn uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie z 19 lipca 2022 r. oraz umorzył postępowanie administracyjne. Dodatkowo w wyroku tym zasądzone od organu na rzecz skarżącego kwotę 9845 złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, kontroli została poddana decyzja organu odwoławczego z 9 listopada 2022 r. utrzymująca w mocy decyzję organu pierwszej instancji ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w związku z nabyciem przez

skarżącego w drodze darowizny z 26 czerwca 2017 r. od ojca wierzytelności przysługujących mu w stosunku do „R.” sp. z o.o. sp. k. z siedzibą w S. (dalej: spółka), w łącznej kwocie 3 571 575 zł.

Sąd pierwszej instancji przywołując ustalenia organu wskazał, że strona 13 grudnia 2017 r. złożyła w organie pierwszej instancji, sporządzone 10 grudnia 2017 r., zgłoszenie SD-Z2 o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych. W zgłoszeniu ujawniła nabycie w drodze darowizny od A.F. (dalej: darczyńca): ogółu praw i obowiązków w spółce o wartości 500 000 zł; 50 udziałów w spółce o wartości 2500 zł; wierzytelność o wartości 19 231,81 zł. Łączna wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych została określona przez stronę na kwotę 521 731,81 zł.

Skarżący 17 stycznia 2018 r. złożył korektę przedmiotowego zgłoszenia SD-Z2, w której wykazał nabycie od darczyńcy: ogółu praw i obowiązków w spółce o wartości 500 000 zł; 50 udziałów w spółce o wartości 2500 zł; wierzytelność o wartości 3 590 806,81 zł. Strona wskazała, że łączna wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych wynosi 4 093 306,81 zł.

Strona do wskazanej wcześniej korekty załączyła pismo wyjaśniające. Wskazała, że przyczyną złożenia korekty deklaracji SD-Z2 jest oczywista omyłka w części G.11. wartość rynkowa. Ponadto do pisma dołączyła: kopię umowy cesji wierzytelności z 26 czerwca 2017 r. dotyczącej przysługującej darczyńcy wierzytelności w stosunku do spółki na rzecz strony, w łącznej kwocie 3 571 575 zł wraz z notarialnym poświadczeniem podpisów (Rep. A nr (...)); kopię umowy darowizny z 26 czerwca 2017 r. dotyczącej wszystkich praw i obowiązków darczyńcy, jako współnika spółki na rzecz strony, o wartości 500 000 zł wraz z notarialnym poświadczeniem podpisów (Rep. A nr (...)); kopię umowy cesji wierzytelności z 26 czerwca 2017 r. dotyczącej przysługującej darczyńcy wierzytelności w stosunku do spółki na rzecz strony, w łącznej kwocie 19 231,81 zł wraz z notarialnym poświadczeniem podpisów (Rep. A nr (...)); kopię umowy darowizny z 26 czerwca 2017 r. dotyczącej udziałów darczyńcy w spółce na rzecz strony, tj. 50 równych i niepodzielnych udziałów o nominalnej wartości 50 zł każdy i o łącznej wartości nominalnej 2500 zł wraz z notarialnym poświadczeniem podpisów (Rep. A nr (...)).

Organ pierwszej instancji uznał, że w okolicznościach sprawy warunki, od których spełnienia ustawodawca uzależnił zastosowanie zwolnienia określonego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.; dalej: u.p.s.d.) nie zostały zrealizowane w terminie. Zatem nabycie 26 czerwca 2017 r. darowizny w łącznej kwocie 3 571 575 zł podlegało opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Decyzją z 9 listopada 2022 r. organ odwoławczy, po zapoznaniu się ze zgromadzonym materiałem dowodowym oraz argumentami

podniesionymi w odwołaniu, utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Zdaniem organu odwoławczego zasadnie organ pierwszej instancji uznał, że darowizna wynikająca z zawartej pomiędzy stroną a darczyńcą umowy cesji wierzytelności (tj. wierzytelności w kwocie 3 571 575 zł przysługującej darczyńcy w stosunku do spółki) nie została zgłoszona do urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. do 27 grudnia 2017 r. Wierzytelności te zostały przez stronę zgłoszone dopiero w korekcie zgłoszenia SD-Z2, złożonej 17 stycznia 2018 r., czyli po upływie ustawowego terminu.

W skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego strona podniosła zarzuty naruszenia: 1) art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., poprzez bezpodstawne uznanie, iż nie ma on zastosowania; 2) art. 4a ust. 3 u.p.s.d., poprzez bezpodstawne zastosowanie i uznanie, że wierzytelność w wysokości 3 571 575 zł podlega opodatkowaniu; 3) art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.), poprzez nieuznanie za skuteczną korekty SD-Z2 z 17 stycznia 2018 r.; 4) art. 68 § 1 o.p., poprzez wydanie decyzji ustalającej po upływie okresu przedawnienia do jej wydania; 5) art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p., poprzez przekroczenie zasady swobodnej oceny zgromadzonego materiały dowodowego oraz niewyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego i zniekształcenie stanu faktycznego w niniejszej sprawie; 6) art. 121 o.p., poprzez naruszenie zasady zaufania do organu podatkowego.

Sąd pierwszej instancji uznał złożoną skargę za uzasadnioną. W uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia wskazano, iż bezsporne w sprawie było, że wierzytelności, których dotyczył spór, zostały opisane w dwóch zawartych 26 czerwca 2017 r. przez darczyńcę i skarżącego umowach cesji wierzytelności. Pierwsza z tych wierzytelności obejmowała kwotę 19 231,81 zł, a druga z nich kwotę 3 571 575 zł. W sprawie sporna natomiast była dopuszczalność złożenia korekty zgłoszenia SD-Z2 w zakresie danych wpisanych pierwotnie w części G poz. 11, tj. wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw majątkowych, tj. wykazanych praw majątkowych – wierzytelności, w dniu powstania obowiązku podatkowego (w zł). W konsekwencji w niniejszej sprawie spór sprowadzał się do kwestii skuteczności złożonej 17 stycznia 2018 r. korekty zgłoszenia SD-Z2 z 13 grudnia 2017 r., w której skarżący dokonał korekty wartości prawa majątkowego, poprzez zastąpienie wpisanej w analizowanej pozycji kwoty 19 231,81 zł (tak w zgłoszeniu z 13 grudnia 2017 r.), kwotą 3 590 806,81 zł (tak w korekcie zgłoszenia z 17 stycznia 2018 r.).

Sąd zwrócił uwagę, że sam organ podatkowy stwierdził, że zgłoszenie SD-Z2 jest niewątpliwie deklaracją podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p. Wobec tego, co do zasady można składać jego korektę.

W ocenie sądu pierwszej instancji, analiza stanu faktycznego sprawy pozwalała na stwierdzenie, że skarżący skorygował pierwotne zgłoszenie SD-Z2 w zakresie części G poz. 11 pole dotyczące wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw majątkowych (wierzytelności) w dniu powstania obowiązku podatkowego (w zł). W opinii organu korekta spowodowała ujawnienie nowej (niezgłoszonej wcześniej) wierzytelności o wartości w łącznej kwocie 3 571 575 zł, poprzez dodanie tej kwoty do kwoty 19 231,81 zł, czyli wartości odpowiadającej wierzytelności pierwotnie zgłoszonej. Zdaniem jednak sądu pierwszej instancji należy zwrócić uwagę na fakt, że skarżący wymienił zarówno w zgłoszeniu pierwotnym, jak i w korekcie tego zgłoszenia tożsame kategorie praw majątkowych, tj. darowiznę ogółu praw i obowiązków w spółce, darowiznę 50 udziałów w spółce oraz wierzytelność, a organ podatkowy nie kwestionował sposobu wypełnienia przedmiotowego formularza i sposobu przedstawienia danych nabytych przez skarżącego praw majątkowych.

Wobec powyższego, w ocenie sądu pierwszej instancji należało przyjąć, że pierwotne zgłoszenie obejmowało również sporne wierzytelności. Skoro, organy podatkowe nie kwestionowały sposobu prezentacji przedmiotowych wierzytelności (m.in. sformułowania „wierzytelność” jako opisu prawa majątkowego), to brak było uzasadnionych podstaw do twierdzenia, iż korekta wartości wykazanego prawa majątkowego nie była dopuszczalna. Sąd nie podzielił więc twierdzenia, że przedmiotową korektę należało potraktować jako nowe zgłoszenie.

Zdaniem sądu pierwszej instancji zasadne okazały się zarzuty skargi w zakresie naruszenia art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., art. 4a ust. 3 u.p.s.d. oraz art. 81 ust. 1 o.p. Natomiast, z uwagi na powyższe naruszenia, odnoszenie się do zarzutu dotyczącego art. 68 § 1 o.p. było zbędne.

Uchylając zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą, sąd, z uwagi na stwierdzony charakter naruszenia prawa, uznał, że brak jest podstaw do dalszego prowadzenia postępowania administracyjnego, co skutkowało koniecznością umorzenia postępowania administracyjnego (pełny tekst uzasadnienia orzeczenia dostępny jest w CBOSA).

Od powyższego orzeczenia skargę kasacyjną złożył organ, wnosząc o rozpoznanie sprawy na rozprawie, uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił:

1) naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 135 i art. 145 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 81 § 1 i § 2, art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez uwzględnienie skargi strony i uchylenie decyzji organów podatkowych obu instancji i umorzenie postępowania administracyjnego w wyniku błędnego przyjęcia przez sąd, że organy podatkowe nieprawidłowo uznały, iż w korekcie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2) z 17 stycznia 2018 r. podatnik ujął inne niż wykazane w „pierwotnym” zgłoszeniu SD-Z2 rzeczy i prawa majątkowe, tak więc korekta zgłoszenia SD-Z2 z 17 stycznia 2018 r. była nieskuteczna, gdyż w istocie stanowiła nowe zgłoszenie (ujawnienie) składników majątkowych, dokonane po upływie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. W tej sytuacji organy prawidłowo uznały, że podatnik w korekcie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2) z 17 stycznia 2018 r. po raz pierwszy zgłosił nabycie w drodze darowizny od ojca wierzytelności w stosunku do spółki w łącznej kwocie 3 571 575 zł, wynikającej z umowy cesji wierzytelności zawartej pomiędzy skarżącym a jego ojcem 26 czerwca 2017 r., co oznacza, że korekta stanowiła w istocie nowe zgłoszenie (ujawnienie) tych składników majątkowych, dokonane po upływie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez uwzględnienie skargi strony i uchylenie decyzji organów podatkowych obu instancji i umorzenie postępowania administracyjnego w wyniku błędnego przyjęcia przez sąd, że organy nieprawidłowo uznały, że: art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nie znajduje zastosowania w sprawie a art. 4a ust. 3 u.p.s.d. znajduje zastosowanie w sprawie. Z prawidłowo ustalonego przez organy stanu faktycznego sprawy wynika, że podatnik nie spełnił warunków do skorzystania ze zwolnienia z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., a zatem przepis ten nie znajduje zastosowania w sprawie, w związku z czym nabycie powinno być opodatkowane zgodnie z art. 4a ust. 3 tej ustawy. Zatem organy zasadnie uznały, że przepis ten znajduje zastosowanie w sprawie;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 81 § 1 i § 2 o.p. w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez uwzględnienie skargi strony i uchylenie decyzji organów podatkowych obu instancji i umorzenie postępowania administracyjnego w wyniku błędnego przyjęcia przez sąd, że organy nieprawidłowo odmówiły uznania złożonej przez skarżącego korekty zgłoszenia SD-Z2 z 17 stycznia 2018 r. za dopuszczalną i skuteczną, podczas gdy organy prawidłowo uznały, że „korekta” zgłoszenia SD-Z2 z 17 stycznia 2018 r. stanowiła w istocie nowe zgłoszenie nabycia przez podatnika w drodze darowizny od ojca wierzytelności w stosunku do spółki

w łącznej kwocie 3 571 575 zł, wynikającej z umowy cesji wierzytelności zawartej pomiędzy skarżącym, a jego ojcem 26 czerwca 2017 r., nie stanowiła zaś skorygowania pierwotnego zgłoszenia SD-Z2, a więc nie była dopuszczalna i skuteczna.

Naruszenie przez sąd pierwszej instancji wskazanych przepisów postępowania miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż doprowadziło do niezasadnego uwzględnienia przez sąd pierwszej instancji skargi strony i uchylecia decyzji organów podatkowych obu instancji i umorzenia postępowania administracyjnego;

2) naruszenie prawa materialnego, tj.:

a) art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w wyniku błędnego przyjęcia przez sąd pierwszej instancji, że podatnik spełnił warunki do zastosowania przewidzianego w tym przepisie zwolnienia od podatku nabycia w drodze darowizny od ojca wierzytelności w stosunku do spółki w łącznej kwocie 3 571 575 zł, wynikającej z umowy cesji wierzytelności z 26 czerwca 2017 r. zawartej pomiędzy podatnikiem a jego ojcem. Podczas gdy podatnik zgłosił wskazane nabycie po upływie terminu wskazanego w tym przepisie, tj. po upływie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, co oznacza, że przepis ten nie znajdował zastosowania do występującego w sprawie stanu faktycznego;

b) art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez jego niewłaściwe niezastosowanie w wyniku przyjęcia przez sąd pierwszej instancji, że przepis ten nie znajduje zastosowania, gdyż podatnik spełnił warunki, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ww. ustawy do zwolnienia od podatku nabycia w drodze darowizny od ojca wierzytelności w stosunku do spółki w łącznej kwocie 3 571 575 zł, wynikającej z umowy cesji wierzytelności z 26 czerwca 2017 r. zawartej pomiędzy podatnikiem a jego ojcem, podczas gdy podatnik nie spełnił tych warunków, a więc nabycie podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 4a ust. 3 wskazanej ustawy, a zatem przepis art. 4a ust. 3 tej ustawy znajduje zastosowanie do występującego w sprawie stanu faktycznego;

c) art. 81 § 1 i § 2 o.p. w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. poprzez niewłaściwe zastosowanie w wyniku błędnego przyjęcia przez sąd pierwszej instancji, że skarżący miał prawo do skorygowania zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2) „w zakresie danych wpisanych pierwotnie w części G poz. 11 pole dotyczące wartości rynkowej nabywanych rzeczy lub praw majątkowych (udziału) w dniu powstania obowiązku podatkowego (w zł)”, które wywołałoby zamierzony przez podatnika skutek – stanowiłoby podstawę do zastosowania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn nabycia przez podatnika w drodze darowizny od ojca, wierzytelności w stosunku do spółki łącznej kwocie 3 571 575 zł, wynikającej z umowy cesji

wierzytelności zawartej pomiędzy skarżącym a jego ojcem 26 czerwca 2017 r. Podczas gdy organy prawidłowo uznały, że podatnik nie zgłosił wskazanego nabycia w zgłoszeniu SD-Z2, a więc nie mógł dokonać korekty zgłoszenia SD-Z2 w powyższym zakresie, gdyż „korekta” ta stanowiłaby w istocie nowe zgłoszenie nabycia przez podatnika tych składników, nie zaś skorygowanie pierwotnego zgłoszenia SD-Z2, a więc nie byłaby dopuszczalna i skuteczna.

Naruszenie wskazanych przepisów prawa materialnego miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż powyższe naruszenie prawa materialnego przez sąd pierwszej instancji doprowadziło do uwzględnienia przez ten sąd skargi strony i uchylecia decyzji organów podatkowych obu instancji i umorzenia postępowania administracyjnego.

Strona nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną. Na rozprawie 21 stycznia 2025 r. pełnomocnik skarżącego wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie kosztów postępowania.

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna zawierała usprawiedliwione podstawy, a zatem zasługiwała na uwzględnienie.

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 powołanego artykułu. Takich jednak przesłanek w niniejszej sprawie z urzędu nie odnotowano. Nie ujawniono także podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09). Skarga kasacyjna została zatem zbadana według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

Na tle zarzutów skargi kasacyjnej organu na tym etapie postępowania przedmiotem sporu pozostawała wyrażona w zaskarżonym wyroku ocena dotycząca prawidłowości podstaw do uchylecia decyzji organów obu instancji i umorzenia postępowania podatkowego ze względu na naruszenie przepisów postępowania oraz przepisów prawa materialnego (art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 81 § 1 i § 2, art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 3 u.p.s.d.). Sformułowano również jako samodzielne zarzuty niewłaściwego zastosowania przepisów prawa materialnego (art. 4a ust. 1 pkt 1 i art. 4a ust. 3 u.p.s.d. oraz z 81 § 1 i 2 o.p.).

Na tle tych zarzutów istota sporu w rozpoznanej sprawie sprowadza się do tego, czy organy podatkowe prawidłowo stwierdziły, że skarżący nie spełnił

warunków do zastosowania zwolnienia, które wynika z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W konsekwencji, czy organy podatkowe słusznie uznały, że złożona przez skarżącego 17 stycznia 2018 r. korekta zgłoszenia SD-Z2 nie mogła wywołać oczekiwanego przez skarżącego skutku, tj. stanowić podstawy do zastosowania zwolnienia rzeczy lub praw majątkowych wymienionych w skorygowanym zgłoszeniu. W zaskarżonym wyroku, rozstrzygając w zakresie tak określonego zagadnienia spornego, uwzględniono skargę strony, przyjmując za przekonujące argumenty strony, że w zgłoszeniu SD-Z2 z 13 grudnia 2017 r. wskazano wszystkie rodzaje składników objęte umowami darowizny z 26 czerwca 2017 r., tj. wierzytelności, udziały, ogół praw i obowiązków. Tym samym błąd, który został objęty korektą, dotyczył podanej wartości zgłoszonego prawa majątkowego, tj. wierzytelności. W tych okolicznościach wbrew odmiennej ocenie organu, skarżący złożył, co do zasady dopuszczalną w prawie korektę zgłoszenia SD-Z2. W tej konkretnej sprawie dokonano korekty w zakresie, którego przepisy prawa nie wykluczają. W konsekwencji w ocenie sądu pierwszej instancji zasadne okazały się zarzuty skargi w zakresie naruszenia art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. poprzez uznanie przez organy podatkowe, że nie znajduje on zastosowania w sprawie oraz art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez uznanie przez organy podatkowe, że znajduje on zastosowanie w sprawie. Za uzasadniony uznano również zarzut naruszenia art. 81 ust. 1 o.p. poprzez odmowę uznania korekty zgłoszenia SD-Z2 z 17 stycznia 2018 r. za dopuszczalną i skuteczną.

W skardze kasacyjnej organu, kwestionując zaskarżony wyrok, powołano zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Skoro w skardze kasacyjnej zostały sformułowane zarówno zarzuty z art. 174 pkt 1, jak i art. 174 pkt 2 p.p.s.a., to w takiej sytuacji, co do zasady, Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznaje najpierw zarzuty drugiego rodzaju (naruszenia przepisów postępowania), ponieważ potwierdzenie ich zasadności może czynić zbędnym lub przynajmniej przedwczesnym rozpatrywanie zarzutów łączących się z ewentualnym naruszeniem prawa materialnego. W tej sprawie odstąpiono jednak od takiej kolejności rozpoznawania zarzutów skargi kasacyjnej. Sformułowane w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego odwołują się bowiem do kluczowego problemu dotyczącego prawa do skorygowania deklaracji zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych (SD-Z2) oraz oceny skutków tej korekty w zakresie uznania prawa do zwolnienia skarżącego od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn z tytułu darowizny wykazanej w tej korekcie na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 3 u.p.s.d. Do tych przepisów odwołano się również, formułując poszczególne zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Również odwołując się do wskazanych przepisów

w zaskarżonym wyroku, sąd pierwszej instancji zgodził się z ich wykładnią prezentowaną przez stronę.

Z tych względów przed przystąpieniem do oceny zarzutów naruszenia przepisów postępowania należało przypomnieć, co wynika ze wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa materialnego i jakie ma to znaczenie dla rozstrzygnięcia powstałego sporu.

W pierwszej kolejności należy więc wskazać, że zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2 – 5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4. Zgłoszenie nabycia jest istotnym warunkiem nabycia prawa do zwolnienia podatkowego.

Zgłoszenie składa się na stosownym formularzu. Jak wskazuje się w orzecznictwie, zgłoszenie, o którym mowa powyżej, stanowi oświadczenie woli podatnika, a zatem wymaga zamieszczenia na nim podpisu (por. m.in. wyroki NSA z: 18 lipca 2012 r. II FSK 16/11; 23 listopada 2023 r. III FSK 31/22; uchwała NSA z 20 marca 2023 r. III FPS 3/22; CBOŚA).

Podkreślić należy, że zwolnienie uregulowane w art. 4a u.p.s.d. ma najszerszy zakres spośród wszystkich zwolnień przewidzianych w ustawie o podatku od spadków i darowizn. Niemniej jednak zwolnienie to nie ma charakteru bezwarunkowego, lecz wymaga od podatnika pewnej aktywności. Przepis art. 4a ustawy, będący podstawą zwolnienia podatkowego przysługującego najbliższym członkom rodziny, zwalnia z opodatkowania dokonane w obrębie najbliższej rodziny przesunięcia praw majątkowych, pod warunkiem że dokonane zostaną one w sposób jawny. Zabezpiecza to interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne dokonane pomiędzy najbliższymi członkami rodziny, czego zweryfikowanie w postępowaniu podatkowym stwarzałoby trudności. Obowiązek notyfikacji zwiększa zatem pewność i stałość obrotu prawnego. Nabycie majątku po członku najbliższej rodziny, czy to w drodze spadku, czy też darowizny, co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Istnieje jednak możliwość skorzystania z całkowitego zwolnienia od podatku. Jednym z warunków jest złożenie zgłoszenia SD-Z2 w ustawowym terminie.

Konstruując zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d., prawodawca kierował się więc złożonym celem: z jednej strony dążyć

do wprowadzenia prorodzinnego rozwiązania podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn, a z drugiej strony narzucił takie warunki korzystania z analizowanego zwolnienia, aby zapewnić bezpieczeństwo obrotu prawnego i systemu podatkowego, który służy państwu, a więc dobru wspólnemu wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji RP). Oba ww. aspekty *ratio legis* art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. powinny być wzięte pod uwagę. Z tego względu w art. 4a ust. 3 u.p.s.d. ustanowiono zasadę, że w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Jak już wyjaśniono zgłoszenie nabycia jest istotnym warunkiem nabycia prawa do zwolnienia podatkowego. Zgłoszenie składa się na stosownym formularzu. Wzór zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych został określony w wydanym na podstawie art. 4a ust. 5 u.p.s.d. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2060). Zgodnie z § 2 rozporządzenia zgłoszenie powinno zawierać m.in. następujące dane: datę nabycia (pkt 1); tytuł nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych (pkt 6); dane dotyczące nabytych rzeczy lub praw majątkowych (pkt 8).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwolnienie uregulowane w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter przywileju podatkowego, co obliguje zgłaszającego podatnika do dochowania należytej staranności w celu uzyskania korzyści podatkowej. Przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. stanowi jeden z elementów unormowania w przedmiocie zwolnienia podatkowego wynikającego z całości regulacji prawnej art. 4a u.p.s.d. Spełnienie warunków prawnych tego zwolnienia, w tym zgłoszenie w określonym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. terminie nabycia praw własności rzeczy lub praw majątkowych, umożliwia zastosowanie omawianego zwolnienia podatkowego. To jest pozytywne zastosowanie w tym zakresie podatkowego prawa materialnego. Regulacje prawne art. 4a ust. 1 u.p.s.d., obejmujące art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., należą do materialnego prawa podatkowego. Z tych względów termin do zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-Z2 wprowadzony w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter materialnoprawny. Oznacza to, że bezskuteczny upływ terminu (niezłożenie) powoduje, iż nie podlega on przywróceniu, lecz powoduje utratę zwolnienia podmiotowego i opodatkowanie uprawnionego na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Tak jak w przypadku każdego podatku, także i tutaj istotne jest ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego. Jak stanowi art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., przy nabyciu w drodze darowizny obowiązek podatkowy powstaje

z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia. Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń. Zgodnie natomiast z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. W świetle powyższych przepisów obowiązek podatkowy spoczywa na obdarowanym lub na spadkobiercy. W kwestii natomiast momentu powstania obowiązku podatkowego należy wskazać, że w przypadku darowizny powstaje on w chwili jej wykonania, zaś w przypadku nabycia spadku, w chwili uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub wydania przez notariusza aktu poświadczenia dziedziczenia.

Na tle tych przepisów ocenie w sprawie podlegał również charakter zgłoszenia jako deklaracji podatkowej, a w konsekwencji dopuszczalność korekty tego zgłoszenia na zasadach określonych w art. 81 § 1 i 2 o.p. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji. Wskazane przepisy oznaczają, że w zakresie, w jakim podatnik realizuje zasadę samoobliczania zobowiązania podatkowego, składając deklarację podatkową, ma on jednocześnie możliwość składania korekty, która stanowi integralny element mechanizmu samoobliczania zobowiązania podatkowego. Charakter korekty deklaracji podatkowej wskazuje, że zastępuje ona w całości uprzednio złożoną deklarację podatkową, a sama weryfikacja deklaracji możliwa jest pod warunkiem złożenia jej korekty.

Definicję legalną deklaracji zawiera art. 3 pkt 5 o.p. Stosownie do tego przepisu ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Podana definicja deklaracji ma charakter zakresowy. W literaturze zeznanie rozumie się jako wniosek podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów i wiąże się z sytuacją, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy decyzji organu podatkowego. Dotyczy odtworzenia przebiegu określonych sytuacji faktycznych i prawnych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Deklaracja odnosi się zaś do sytuacji, gdy

podatnik nie tylko przedstawia stan faktyczny podlegający opodatkowaniu lecz ma obowiązek ustalenia – w oparciu o ten stan – istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe. Ma tu miejsce wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w postaci obliczenia należności podatkowej przez podatnika (samoobliczenie podatkowe) albo też płatnika (obliczenie podatku) (por. *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2008*, Unimex). Pojęcie korekty deklaracji nie zostało zdefiniowane w Ordynacji podatkowej. Oznacza ono poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonej deklaracji (zeznaniu) (por. *Ordynacja podatkowa komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, wyd. 11, s. 574 i nast.).

Jak przyjmuje się w orzecznictwie oraz doktrynie, zgłoszenie darowizny na podstawie art. 4a u.p.s.d. nie jest deklaracją w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p., (por. m.in. wyrok NSA z 18 lipca 2012 r. II FSK 16/11 oraz S. Babiarez, w: A. Mariański, W. Nykiel, S. Babiarez, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, art. 4a). W rozpoznawanej sprawie zarówno organ, jak i sąd pierwszej instancji odmiennie potwierdziły prawo do korekty zgłoszenia SD-Z2 na zasadach opisanych w art. 81 § 1 i 2 o.p. Sąd stwierdził, że dopuszczalne jest skorygowanie zgłoszenia SD-Z2. Natomiast odnosząc się do zakresu korekty, również w tej kwestii organ podatkowy wskazał, że korekta jest dopuszczalna, ale gdy dotyczy np. wielkości nabytego udziału w rzeczy lub w prawie majątkowym, miejsca ich położenia lub ich wartości rynkowej.

Wobec przedstawionej oceny oraz braku w tym zakresie zarzutów w skardze kasacyjnej organu na obecnym etapie postępowania kwestia ta nie podlega dalszej ocenie ze strony Naczelnego Sądu Administracyjnego. Należało zaakceptować w rozpoznawanej sprawie prawo strony do skorygowania zgłoszenia SD-Z2. Ocenie ze względu na zasady zwolnienia określone w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. podlega to, czy wskazana w korekcie nowa otrzymana w darowiznie wierzytelność mogła być rozpatrywana jako „korekta” uprzednio złożonego zgłoszenia, czy też powinna podlegać odrębnemu zgłoszeniu jako nowe dotychczas nieujawnione prawo majątkowe.

Przenosząc wszystkie przedstawione uwagi na grunt rozpoznawanej sprawy, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rację w tym sporze należało przyznać organowi podatkowemu. Zgodnie z tą oceną, prawidłowo skarżącego obciążono zobowiązaniem podatkowym w podatku od spadków i darowizn w związku z nabyciem przez niego w drodze darowizny (umowa cesji z 26 czerwca 2017 r.) wierzytelności w łącznej kwocie 3 571 575 zł przysługujących darczyńcy w stosunku do spółki oraz niezgłoszeniem przez skarżącego tej darowizny do urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. do 27 grudnia 2017 r. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego również prawidłowo przyjęto, że w „korekcie” ujęto inne

niż wykazane w „pierwotnym” zgłoszeniu SD-Z2 rzeczy i prawa majątkowe, tak więc korekta zgłoszenia z 17 stycznia 2018 r. stanowiła nowe zgłoszenie (ujawnienie) składników majątkowych. W tych okolicznościach organy podatkowe trafnie podniosły, że zgłoszenie nie zostało dokonane w ustawowym terminie. W takiej sytuacji nabycie to podlegało opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej, stosownie do art. 4a ust. 3 u.p.s.d. Stanowiące przedmiot darowizny wierzytelności zostały przez stronę zgłoszone dopiero w korekcie zgłoszenia SD-Z2, złożonej 17 stycznia 2018 r., czyli po upływie ustawowego sześciomiesięcznego terminu.

Tym samym nie podzielono odmiennej oceny wyrażonej w zaskarżonym wyroku, że analiza stanu faktycznego sprawy pozwala na stwierdzenie, iż skarżący jedynie skorygował pierwotne zgłoszenie SD-Z2 w zakresie części G poz. 11 pole dotyczące wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw majątkowych (wierzytelności) w dniu powstania obowiązku podatkowego (w zł) poprzez zastąpienie wpisanej w analizowanej pozycji kwoty 19 231,81 zł (tak w zgłoszeniu z 13 grudnia 2017 r.), kwotą 3 590 806,81 zł (tak w korekcie zgłoszenia z 17 stycznia 2018 r.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli dopuścić możliwość korekty zgłoszenia SD-Z2 – tak jak uczyniono w rozpoznawanej sprawie, to, jak trafnie przyjęły organy podatkowe, korekta zgłoszenia dotyczyć może jedynie praw (rzeczy), które zostały objęte pierwotnym zgłoszeniem (np. dotyczących wielkości nabytego udziału w rzeczy lub prawie majątkowym, miejsca ich położenia lub wartości rynkowej). Jeżeli natomiast w korekcie ujęto inne (nowe) niż wykazane w pierwotnym zgłoszeniu rzeczy lub prawa majątkowe, stanowi to nie korektę, ale zgłoszenie (ujawnienie) nowych składników majątkowych. W realiach rozpoznawanej sprawy w pierwszym zgłoszeniu skarżący wskazał wierzytelność w kwocie 19 231,81 zł, a w drugim wierzytelność w kwocie 3 590 806,81 zł. Jedna z nich dotyczyła wierzytelności w kwocie 19 231,81 zł (notarialne poświadczenie podpisów, Rep. A nr (...)). Druga zaś umowa dotyczyła wierzytelności w kwocie 3 571 575 zł (notarialne poświadczenie podpisów, Rep. A nr (...)). Zatem podana wartość w drugim zgłoszeniu (korekcie) obejmowała dwie wierzytelności, przeniesione na podstawie dwóch odrębnych umów (pierwsza umowa na kwotę 19 231,81 zł, druga umowa na kwotę 3 571 575 zł). Należy więc przyjąć, że pierwsza deklaracja nie obejmowała jednej umowy, ten nowy składnik majątkowy, dodatkowa wierzytelność została zgłoszona dopiero w dniu 17 stycznia 2018 r. Z tego względu w zakresie tej kwoty zgłoszenie to należy uznać za nowe zgłoszenie, a nie korektę. Oceny tej nie zmienia fakt, że w obu zgłoszeniach jako rodzaj nabytego prawa wskazano wierzytelność w liczbie pojedynczej, a nie mnogiej.

Skoro skorzystanie z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 4a u.p.s.d. stanowi prawo, a nie obowiązek podatnika, to ma on prawo, a nie obowiązek

złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Zgłoszenie stanowi wyłącznie oświadczenie nabywcy (w tym przypadku obdarowanego) o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych. W art. 4a u.p.s.d. nie przewidziano negatywnych skutków związanych z brakiem złożenia zgłoszenia na określonym druku. Nie oznacza to automatycznie niespełnienia warunków do uzyskania zwolnienia na podstawie art. 4a ust. 1a u.p.s.d. Niemniej jednak, w związku z tym, że omawiane zwolnienie nie następuje z mocy prawa, wymagane zgłoszenie musi być wyrazem aktywności obdarowanego ukierunkowanej na uzyskanie takiego zwolnienia. Zgłoszenie powinno zatem stanowić, złożone w określonym terminie, oświadczenie obdarowanego zaliczonego do kręgu ściśle oznaczonych osób, że nabył w drodze darowizny własność rzeczy lub praw majątkowych. Oświadczenie to powinno przy tym stanowić wyraz dążenia obdarowanego do uzyskania zwolnienia, o jakim mowa w art. 4a ust. 1a u.p.s.d. Nie ujawniając we właściwym czasie wobec organu podatkowego wszystkich otrzymanych w darowiznie rzeczy i praw majątkowych, obdarowany godzi się na ustalenie z tego tytułu należnego podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 oraz § 5 o.p. oraz art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 4a ust. 3, art. 5, art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 1 i ust. 2, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 14 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 1, art. 15 ust. 1 i ust. 3 u.p.s.d.

Ocena ta przesądziła o zasadności skargi kasacyjnej organu w zakresie podniesionych w niej zarzutów zarówno naruszenia przepisów prawa materialnego, jak i przepisów postępowania. W bezspornie ustalonym stanie faktycznym sprawy nie było podstaw do uchylenia decyzji organów podatkowych obu instancji oraz umorzenia postępowania podatkowego na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a.

Rozpoznając skargę, Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do podnoszonych w niej zarzutów naruszenia art. 68 § 1 o.p. W tym zakresie zgodzono się z oceną wyrażoną przez organ w zaskarżonej decyzji. Darowiznę wierzytelności przysługujących darczyńcy w stosunku do spółki, o łącznej kwocie 3 571 575 zł strona otrzymała 26 czerwca 2017 r. Obowiązek podatkowy powstał więc, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., właśnie w tym dniu, czyli z chwilą spełnienia świadczenia. Od tego też dnia rozpoczął bieg termin do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, zgodnie z art. 17a u.p.s.d. W tej sytuacji trafnie organ odwoławczy wskazał, iż zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych SD-Z2 nie zastępuje zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3. Wobec niespełnienia warunków do zwolnienia od opodatkowania strona była zobowiązana złożyć zeznanie SD-3 w stosownym terminie, czego nie uczyniła. Dlatego w sprawie znajduje

zastosowanie przepisu art. 68 § 2 pkt 1 o.p. W sprawie obowiązek podatkowy powstał 26 czerwca 2017 r. zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. Decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe z tego tytułu organ pierwszej instancji doręczył 5 sierpnia 2022 r. Termin, o którym jest mowa w art. 68 § 2 pkt 1 o.p., upływał natomiast 31 grudnia 2022 r.

Z tych względów, wbrew zarzutom skargi, nie doszło w sprawie do naruszenia art. 68 § 1 o.p.

Z uwagi na powyższe, uznając, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 w zw. z art. 151 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok w całości i oddalił skargę. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a. i art. 205 § 2 p.p.s.a., a także § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z § 2 pkt 7 w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

## 6

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 30 stycznia 2025 r.  
(I FSK 1309/21)

*Przewodniczący: sędzia NSA Janusz Zubrzycki*

*Sędziowie: del. WSA Maja Chodacka, NSA Marek Kołaczek (sprawozdawca)*

Wydawanie wyjaśnień na podstawie art. 70a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 2187 ze zm.) nie jest nierozwalnie związane ze świadczeniem głównym, jakim jest udzielenie kredytu, w związku z czym opłaty pobierane przez bank za wydanie wyjaśnień dotyczących oceny zdolności kredytowej nie wchodzą w skład kompleksowej usługi udzielenia kredytu zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; dalej: u.p.t.u.). Wyjaśnienia te mają charakter samoistnej usługi, a opłat pobieranych przez bank za ich wydanie nie można uznać za wynagrodzenie za czynności udzielenia kredytu korzystające ze zwolnienia w myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł 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.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 marca 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 1519/20 w sprawie ze skargi Banku X. S.A. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 czerwca 2020 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług i na podstawie art. 188 powyższej ustawy u c h y ł i ł zaskarżony wyrok, a także z a s ą d z i ł na podstawie art. 209, art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 w zw. z art. 207 § 1 tejże ustawy od Banku X. S.A. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej pięćset osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 12 sierpnia 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 1519/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu skargi Banku X. S.A. z siedzibą w W. (dalej: Spółka, Wnioskodawczyni lub Bank) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Organ Interpretacyjny lub Dyrektor KIS) z 29 czerwca 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną i zasądził na rzecz Skarżącej zwrot kosztów postępowania sądowego.

Sąd pierwszej instancji przedstawił następujący stan faktyczny opisany we wniosku o wydanie interpretacji.

Wnioskodawca jest bankiem krajowym prowadzącym działalność na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 2187 ze zm.; dalej: Prawo bankowe), uprawnionym do udzielania kredytów i pożyczek pieniężnych. Bank rozważa pobieranie od klientów będących przedsiębiorcami opłaty za przekazanie w formie pisemnej wyjaśnień dotyczących dokonanej oceny zdolności kredytowej, zgodnie z art. 70a Prawa bankowego. Wysokość opłaty będzie uzależniona od wysokości kredytu (np. określony procent kapitału kredytu), przy czym będzie również wskazana pewna minimalna wysokość opłaty. Udzielenie wyjaśnień na wniosek klienta zawsze będzie mieć związek z oceną zdolności kredytowej, dokonywanej w związku z konkretnym wnioskiem danego klienta o kredyt lub pożyczkę. Wyjaśnienia będą obejmować informacje na temat czynników, w tym danych osobowych wnioskującego, które miały wpływ na dokonaną przez Bank, w związku z ww. konkretnym wnioskiem, ocenę zdolności kredytowej. Mogą to być przykładowo poniższe opisane rodzajowo czynniki: dane o wykształceniu, kwalifikacjach zawodowych, miejscu i formie zatrudnienia, wykonywanym

zawodzie itp.; dane o gospodarstwie domowym i wydatkach, oraz takie jak: stan cywilny, wiek i liczba osób wchodzących w skład gospodarstwa domowego, koszty utrzymania gospodarstwa domowego, obowiązki alimentacyjne i zobowiązania finansowe, itp.; dane o miejscu zamieszkania, itp.; dane o posiadanych dochodach, itp.; dane o posiadanych i wnioskowanych zobowiązaniach kredytowych, w tym informacje pochodzące z rejestrów kredytowych; kwota miesięcznych rat kredytów, okres kredytowania, kwota kredytu, waluta kredytu, opóźnienia w spłacie kredytów, przebieg realizacji zobowiązań, w tym postępowania windykacyjne i zajęcia egzekucyjne itp.; dane dotyczące relacji klienta z bankami – historia współpracy, realizowane operacje, obroty i salda na rachunkach, składane wnioski i dyspozycje, itp.; informacje dotyczące postępowań upadłościowych, w tym upadłości konsumenckiej; dane posiadane przez Bank lub dostępne w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz Krajowym Rejestrze Sądowym, dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej; dane ewidencyjne i dane z rejestrów publicznych, wyniki oraz prognozy finansowe, liczba pracowników, forma rozliczenia i stan zobowiązań publicznoprawnych oraz wobec pracowników i kontrahentów, itp.; dane dotyczące zobowiązań kredytowych pochodzące z rejestrów kredytowych oraz informacje gospodarcze pochodzące z biur informacji gospodarczej; powiązania osobowe, organizacyjne i kapitałowe z innymi podmiotami.

Wnioskodawca wskazał, że wszelkie dane, które są objęte wyjaśnieniami, są podawane w ścisłym związku z konkretnym wnioskiem kredytowym danego klienta, z uwagi na wpływ danego czynnika na finalną decyzję kredytową. Wyjaśnienia mogą być wydawane pod nazwą np. „zaświadczenie” czy też pod inną nazwą, niemniej niezależnie od nazwy stosowanej w relacji z klientami, zawsze będą obejmować informacje wskazane w art. 70a Prawa bankowego. Wyjaśnienia będą udzielane także w sytuacji, gdy decyzja kredytowa była negatywna. W praktyce może być tak, że większość wyjaśnień będzie dotyczyć takich właśnie sytuacji, tj. klient będzie zainteresowany uzyskaniem dokładniejszych, bardziej szczegółowych informacji nt. dokonanej wobec niego oceny zdolności kredytowej. Niemniej jednak w każdym przypadku wyjaśnienia będą dotyczyć konkretnego wniosku kredytowego danego klienta, a zatem będą stanowić bardziej szczegółowe przedstawienie informacji mających znaczenie dla oceny kredytowej dotyczącej danego klienta, co jest wstępnym etapem świadczenia usługi polegającej na udzielaniu kredytów.

Bank zwrócił również uwagę, że badanie zdolności kredytowej, a zatem analizowanie danych opisanych powyżej dotyczących danego kredytobiorcy, jest obowiązkowym elementem usługi polegającej na udzielaniu kredytu, tj. pierwszym, wstępnym etapem świadczenia tej usługi.

Zdaniem Banku etap badania zdolności kredytowej, z czym wiąże się analiza opisanych wyżej danych, jest dla kredytobiorcy istotny, ponieważ prowadzi do ustalenia warunków, na jakich dany kredytobiorca, w związku z konkretnymi potrzebami kredytowymi, może otrzymać finansowanie. Widoczny jest tu ścisły związek dokonywania przez bank analizy opisanych wyżej danych z usługą udzielania kredytu, a także istotne znaczenie uprawnienia, które na mocy art. 70a Prawa bankowego ma kredytobiorca. Uprawnienie do uzyskania przedmiotowych wyjaśnień umożliwia bowiem kredytobiorcy, poprzez zapewnienie dostępu do objętych wyjaśnieniami informacji, dostosowanie się w konkretnej sytuacji faktycznej do wymogów kredytodawcy. Zapoznanie się przez kredytobiorcę z tymi informacjami daje mu realną możliwość wpływania na swoją sytuację i szansę na uzyskanie kredytowania, ponieważ może on, dysponując danymi objętymi wyjaśnieniami, odpowiednio modyfikować składane przez siebie wnioski kredytowe czy też ma możliwość składania dodatkowych informacji, które w świetle wyjaśnień będą faktycznie uzasadnione. Kredytobiorca zyskuje również, dzięki szczegółowym informacjom nt. przebiegu oceny jego zdolności kredytowej, możliwość reagowania na ewentualne błędy czy nieprawidłowości, np. w drodze złożenia odpowiedniej reklamacji.

Opłata za wydanie wyjaśnień będzie ujęta w taryfie, jako jedna z opłat związanych z usługami udzielania kredytów i pożyczek, podobnie jak inne opłaty związane z tymi usługami. Wydawanie przedmiotowych wyjaśnień, podobnie jak np. różne rodzaje zaświadczeń, duplikatów czy wyciągów, jest czynnością ściśle funkcjonalnie powiązaną z usługami udzielania kredytów, tj. dla klientów otrzymanie wyjaśnień ma sens tylko w związku z usługami udzielania kredytów lub pożyczek.

W związku z powyższym Bank zapytał: Czy do opłaty za wydanie wyjaśnień powinien być doliczany podatek VAT? Zdaniem Banku do przedmiotowej opłaty za wydanie wyjaśnień na podstawie art. 70a Prawa bankowego nie powinien być doliczany podatek VAT, ponieważ opłata ta podlega zwolnieniu z podatku. Wydawanie wyjaśnień jest, w ocenie Banku, elementem usługi udzielania kredytów świadczonej przez Bank. Wydanie wyjaśnień z perspektywy klienta, kredytobiorcy, jest elementem wstępnego etapu ww. usługi, a uzyskanie wyjaśnień jest faktycznie ściśle powiązane z tą usługą. Ma dla klientów znaczenie jedynie w związku z usługą udzielania kredytu. Wydawanie wyjaśnień jest zatem elementem usługi złożonej, polegającej na udzielaniu kredytu, z którą to usługą pozostaje powiązanych szereg czynności, które służą jej świadczeniu, skorzystaniu w jak najlepszy sposób z usługi udzielania kredytów, i za które mogą być pobierane odrębne opłaty. Przemawia to za traktowaniem czynności wydawania wyjaśnień jako nierozdzielnie związanych ze świadczeniem przez Bank usług udzielania kredytów.

W interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2020 r. Dyrektor KIS uznał stanowisko Banku za nieprawidłowe. Organ interpretacyjny stanął na stanowisku, że opłat pobieranych przez Bank za wydanie wyjaśnień dotyczących oceny zdolności kredytowej nie można uznać za wynagrodzenie za czynności udzielenia kredytu i zarządzania nim korzystające ze zwolnienia w myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; dalej: u.p.t.u.). Zatem wydanie będących przedmiotem wniosku wyjaśnień za odpłatnością należy uznać za czynności podlegające opodatkowaniu stawką podstawową – zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w zaskarżonym wyroku uchylił powyższą interpretację indywidualną. W ocenie Sądu, sporne czynności należy uznać za zależne i nierozzerwalnie powiązane ze świadczeniem głównym, jakim jest udzielanie kredytów. Rozdzielanie tych świadczeń miałyby charakter sztuczny. Powyższe, zdaniem Sądu, wskazuje, że zostały spełnione przesłanki do uznania spornego świadczenia za element usług kompleksowych, nierozzerwalnie związanych ze zwolnionymi na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. usługami polegającymi na udzielaniu kredytów i pożyczek.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wywiódł Organ interpretacyjny, zarzucając zaskarżonemu rozstrzygnięciu na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie przepisów:

1) prawa materialnego tj: art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. poprzez jego błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu przez Sąd, że w okolicznościach przedstawionych we wniosku, wydawanie wyjaśnień na podstawie art.70a Prawa bankowego należy uznać za nierozzerwalnie związane ze świadczeniem głównym, jakim jest udzielenie kredytu, w związku z czym opłaty pobierane przez Skarżącego za wydanie wyjaśnień dotyczących oceny zdolności kredytowej wchodzi w skład kompleksowej usługi udzielenia kredytu zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u., podczas gdy w ocenie Organu wyjaśnienia te mają charakter samoistnej usługi, a opłat pobieranych przez Skarżącego za ich wydanie nie można uznać za wynagrodzenie za czynności udzielenia kredytu korzystające ze zwolnienia w myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u.;

2) prawa procesowego mające istotny wpływ na wynik sprawy tj: art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. i art. 151 p.p.s.a. w powiązaniu z art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. i poprzez przyjęcie, że zaskarżona interpretacja została wydana z naruszeniem wskazanych przepisów prawa materialnego, mimo że do takich naruszeń nie doszło i w konsekwencji – nieuzasadnione uchylenie zaskarżonej interpretacji zamiast oddalenia skargi.

W konsekwencji w skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi, ewentualnie o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu, a także zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Bank w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosł o jej oddalenie oraz o zasądzenie na jego rzecz kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych oraz o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 powołanego artykułu. Takiego rodzaju przesłanek w niniejszej sprawie z urzędu nie odnotowano. Podobnie w trybie tym nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obowiązywałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a.

Zasadniczą kwestią sporną jest odpowiedź na pytanie, czy odpłatne wydawanie przez Bank wyjaśnień na podstawie art. 70a Prawa bankowego dotyczących zdolności kredytowej jest usługą podlegającą opodatkowaniu VAT, czy należy traktować je jako usługę wchodzącą w skład usługi kompleksowej udzielania kredytu, zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u.?

Aby odnieść się do powyższego zagadnienia, w punkcie wyjścia oceny wymaga, z jakimi usługami mamy do czynienia.

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u., od podatku zwalnia się usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę.

Powyższe zwolnienie zostało uregulowane w ustawie o podatku od towarów i usług wskutek implementacji odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE L 347. 1. ze zm.; dalej: dyrektywa 112).

Przytoczony powyżej przepis dyrektywy 112 dotyczy tylko ściśle wymienionych rodzajów czynności. W związku z tym należy uznać, że wszelkie inne czynności niewymienione w tym przepisie nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie tego przepisu.

Istota umowy kredytu została zawarta w art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.).

Zgodnie z ww. przepisem, przez umowę kredytu bank zobowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie kwotę środków pieniężnych z przeznaczeniem na ustalony cel, a kredytobiorca zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, zwrotu kwoty wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami w oznaczonych terminach spłaty oraz zapłaty prowizji od udzielonego kredytu.

Udzielanie kredytów przez podatnika podatku od towarów i usług spełnia przesłanki uznania tych czynności za podlegające opodatkowaniu. Udzielenie kredytu stanowi świadczenie na rzecz innego podmiotu, polegające na udostępnieniu kapitału – określonej w umowie kwoty środków pieniężnych – na wskazany w tej umowie okres. Czynność powyższa w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zamian za wynagrodzenie (odsetki, prowizje) stanowi zatem odpłatne świadczenie usług, co do zasady podlegające opodatkowaniu VAT.

Z analizy powołanych przepisów w odniesieniu do przedstawionego opisu sprawy wynika, że udzielanie przez Wnioskodawcę kredytów lub pożyczek pieniężnych stanowi czynności mieszczące się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, jako odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy. Z uwagi jednak na fakt, że powyższe udzielanie kredytów lub pożyczek mieści się w zakresie czynności, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. to korzysta ono ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Zwolnieniu od podatku VAT określonego w powyższym przepisie podlegają jedynie usługi wprost w nim wskazane. Należy wskazać, że zasadniczo każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być uznawane za odrębne i niezależne. Jednak w sytuacji gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę lub jedną dostawę, nie powinny być one sztucznie dzielone dla celów podatkowych. Uznaje się, że tworzą one jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów u.p.t.u.

Zgodnie z przepisem art. 70a ust. 1 Prawa bankowego, banki i inne instytucje ustawowo upoważnione do udzielania kredytów na wniosek osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o ile posiada zdolność prawną, ubiegającej się o kredyt przekazują, w formie pisemnej, wyjaśnienie dotyczące dokonanej przez siebie oceny zdolności kredytowej wnioskującego.

Świadczenie złożone nie jest konstrukcją prawną wprost regulowaną w przepisach prawa podatkowego. Pojęcia „świadczenie złożone” czy „świadczenie kompleksowe” nie występują bowiem ani w przepisach dyrektywy 112, ani w regulacji prawnej zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług. Wspomniana konstrukcja prawna jest natomiast efektem działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W jego orzeczeniach artykułuje się potrzebę ekonomicznego postrzegania zdarzeń, do których zarówno

prawodawca unijny, jak i ustawodawca krajowy nawiązuje w przepisach kształtujących konstrukcję odpowiednio – podatku od wartości dodanej oraz podatku od towarów i usług.

W wyrokach wydanych w sprawach: C-41/04 z 27 października 2005 r. *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*; C-572/07 z 11 czerwca 2009 r. *RLRE Tellmer Property s.r.o. przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*; C-224/11 z 17 stycznia 2013 r. *BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, TSUE wskazał, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jedną czynność, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jednocześnie, powołując się przy tym na wykształcone dotychczas orzecznictwo, TSUE wskazał, w jakich sytuacjach można mówić o kompleksowości świadczeń, stwierdzając, że jedno świadczenie złożone występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby sztuczny charakter.

W niniejszej sprawie należy przywołać wyrok TSUE z 28 lipca 2011 r. w sprawie C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj*, w którym Trybunał wypowiedział się w zakresie warunków uznania za zwolnione od VAT transakcji, których przedmiotem są papiery wartościowe. TSUE stwierdził, w odniesieniu do operacji dotyczących przelewów w rozumieniu art. 13 część B lit. d/ pkt 3 szóstej dyrektywy, że „świadczone usługi muszą skutkować przekazaniem środków pieniężnych oraz prowadzić do zmian prawnych i finansowych. Należy dokonać rozróżnienia między usługą zwolnioną w rozumieniu wspomnianej dyrektywy a dostarczeniem zwykłego świadczenia fizycznego lub technicznego, takiego jak udostępnienie bankowi systemu informatycznego”. Przelew jest bowiem „operacją polegającą na realizacji dyspozycji przekazania określonej sumy pieniędzy z jednego konta na drugie. Cechuje się ona w szczególności tym, że powoduje zmianę sytuacji prawnej i finansowej istniejącej, z jednej strony, między udzielającym dyspozycji a beneficjentem, a z drugiej strony, między nimi a bankiem”. Trybunał wskazał, że powyższa analiza ma również zastosowanie odpowiednio do transakcji dotyczących papierów wartościowych. Dalej TSUE stwierdził, że „sama tylko okoliczność, iż dany składnik jest nieodzowny do realizacji określonej transakcji objętej zwolnieniem, nie pozwala uznać, że usługa odpowiadająca temu składnikowi objęta jest zwolnieniem”. Zauważył także: „(...) skoro usługi Swift są usługami elektronicznego przesyłania wiadomości, których wyłącznym przedmiotem jest przekazywanie danych, nie spełniają one jako takie żadnej z funkcji którejkolwiek z transakcji finansowych, o których mowa w art. 13 część B lit. d/ pkt 3

i 5 szóstej dyrektywy, tj. nie skutkują przeniesieniem środków lub papierów wartościowych i nie posiadają zatem ich cech”.

Z przytoczonych powyżej wyroków TSUE wynika, że za świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane na rzecz nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób ze sobą powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

Z wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego w niniejszej sprawie wynika, że Bank rozważa pobieranie od klientów będących przedsiębiorcami opłaty za przekazanie w formie pisemnej wyjaśnień dotyczących dokonanej oceny zdolności kredytowej, zgodnie z art. 70a Prawa bankowego. Wysokość opłaty będzie uzależniona od wysokości kredytu (np. określony procent kapitału kredytu), przy czym będzie również wskazana pewna minimalna wysokość opłaty. Udzielenie wyjaśnień na wniosek klienta zawsze będzie mieć związek z oceną zdolności kredytowej, dokonywanej w związku z konkretnym wnioskiem danego klienta o kredyt lub pożyczkę.

Wnioskodawca wskazał, że wszelkie dane, które są objęte wyjaśnieniami, są podawane w ścisłym związku z konkretnym wnioskiem kredytowym danego klienta, z uwagi na wpływ danego czynnika na finalną decyzję kredytową. Wyjaśnienia mogą być wydawane pod nazwą np. „zaświadczenie” czy też pod inną nazwą, niemniej niezależnie od nazwy stosowanej w relacji z klientami, zawsze będą obejmować informacje wskazane w art. 70a Prawa bankowego.

Wyjaśnienia będą udzielane także w sytuacji, gdy decyzja kredytowa była negatywna. W praktyce może być tak, że większość wyjaśnień będzie dotyczyć takich właśnie sytuacji, tj. klient będzie zainteresowany uzyskaniem dokładniejszych, bardziej szczegółowych informacji na temat dokonanej wobec niego oceny zdolności kredytowej. Niemniej jednak w każdym przypadku wyjaśnienia będą dotyczyć konkretnego wniosku kredytowego danego klienta, a zatem będą stanowić bardziej szczegółowe przedstawienie informacji mających znaczenie dla oceny kredytowej dotyczącej danego klienta, co jest wstępnym etapem świadczenia usługi polegającej na udzielaniu kredytów.

Uwzględniając powyższe, należy zgodzić się z autorem skargi kasacyjnej, że Sąd błędnie uznał, że odpłatne wydawanie przez Bank wyjaśnień na podstawie art. 70a Prawa bankowego, dotyczących zdolności kredytowej, wchodzi w skład usługi kompleksowej udzielania kredytu zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u.

Sąd pierwszej instancji prezentuje bowiem stanowisko, że z punktu widzenia klienta, czynność wydania zaświadczenia/wyjaśnienia, o jakim mowa w art. 70a Prawa bankowego, w oderwaniu od usługi udzielenia kredytu, nie

ma żadnego sensu ekonomicznego. Sporne czynności nie mają racji bytu bez usługi głównej zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. Jak wynika bowiem z przedstawionego zdarzenia przyszłego, wyjaśnienia wydawane są w oparciu o faktyczne dane dotyczące konkretnego klienta pozyskane przez Bank w związku ze świadczeniem usługi kredytowej i nie zawierają informacji wykraczających poza ten zakres. Powyższe – zdaniem Sądu pierwszej instancji – przesądza, że świadczenie usług wydawania tych wyjaśnień nie jest możliwe bez świadczenia głównego.

Tymczasem odróżnić należy wydawanie wyjaśnień na podstawie art. 70a Prawa bankowego dotyczących zdolności kredytowej od czynności dotyczącej oceny zdolności kredytowej, które Bank przeprowadza przed udzieleniem lub odmową udzielenia kredytu. Wyjaśnienia Banku wydawane na podstawie art. 70a Prawa bankowego nie stanowią warunku udzielenia bądź odmowy udzielenia kredytu. Są to zatem odrębne usługi, które pozostają niezależne od siebie. Opłaty za wydanie wyjaśnień nie można zrównać z innymi opłatami ponoszonymi przez klientów wraz ze złożeniem wniosku kredytowego, jako niezbędnej i nierozzerwalnie związanej z usługą udzielania kredytu. Gdyby tak było, wydanie wyjaśnień byłoby obowiązkowym etapem badania zdolności kredytowej, a tak nie jest. To klient decyduje, czy chce ponieść dodatkowe koszty i otrzymać pisemne wyjaśnienia od Banku, czy też nie. Przedmiotowe wyjaśnienia i sama czynność udzielenia kredytu nie są ze sobą tak ściśle powiązane, żeby ich rozdzielenie miało sztuczny charakter, wyjaśnienia te są bowiem wydawane na wniosek klienta zainteresowanego nabyciem kredytu, jednakże nie mają one wpływu na samo udzielenie kredytu. Jak wynika z całokształtu okoliczności sprawy, umowa kredytowa może zostać zrealizowana bez żadnych przeszkód mimo niewydania tych wyjaśnień.

Z wniosku o wydanie interpretacji wynika również, że wyjaśnienia będą udzielane także w sytuacji, gdy decyzja kredytowa była negatywna. W praktyce może być tak, że większość wyjaśnień dotyczyć będzie takich właśnie sytuacji, tj. klient będzie zainteresowany uzyskaniem dokładniejszych, bardziej szczegółowych informacji nt. dokonanej wobec niego oceny zdolności kredytowej. W rezultacie za bezpodstawne należy uznać twierdzenie Sądu pierwszej instancji, że świadczenie usług wydawania wyjaśnień nie jest możliwe bez świadczenia głównego (udzielenia kredytu), skoro wyjaśnienia te wydawane muszą być również w przypadku odmowy udzielenia kredytu, a więc braku usługi podlegającej zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. Tym samym rację ma organ interpretacyjny, że odpłatne wydanie wyjaśnień na podstawie art. 70a Prawa Bankowego nie będą stanowiły czynności, bez których usługa udzielania kredytów pożyczek nie mogłaby zostać wykonana. Wydawanie pisemnych wyjaśnień, mimo że pozostaje w ścisłym związku z konkretnym wnioskiem kredytowym, nie jest elementem niezbędnym w procesie świadczenia kredytu.

Wyjaśnienia te mają charakter samoistnej usługi, stanowią czynności dodatkowe dokonywane po określeniu zdolności kredytowej klienta, a ponadto nie są podejmowane wobec wszystkich klientów, lecz tylko tych, którzy tego oczekują.

Nie ma również racji WSA w Warszawie, że z punktu widzenia klienta, czynność wydania zaświadczenia/wyjaśnienia, o jakim mowa w art. 70a Prawa bankowego, w oderwaniu od usługi udzielenia kredytu, nie ma żadnego sensu ekonomicznego.

W tym kontekście warto ponownie przywołać wyrok TSUE z 28 lipca 2011 r. w sprawie C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj*, w którym Trybunał dokonał rozróżnienia między usługą zwolnioną w rozumieniu wspomnianej dyrektywy a dostarczeniem zwykłego świadczenia fizycznego lub technicznego, takiego jak udostępnienie bankowi systemu informatycznego. W wyroku tym wskazano m.in., że sama tylko okoliczność, iż dany składnik jest nieodzowny do realizacji określonej transakcji objętej zwolnieniem, nie pozwala uznać, że usługa odpowiadająca temu składnikowi objęta jest zwolnieniem.

Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, mimo dość liberalnego brzmienia obowiązującego do końca czerwca 2017 r. art. 43 ust. 13 u.p.t.u., polskie sądy administracyjne nie zezwalały na zwolnienie z VAT usług o charakterze technicznym (np. wyroki NSA z: 2 czerwca 2022 r., I FSK 1833/19; 20 kwietnia 2016 r., I FSK 1296/14; 26 sierpnia 2020 r., I FSK 1946/17; z 11 września 2020 r., I FSK 2030/17 (publ. CBOSA).

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela wyżej wskazane stanowisko. W szczególności uznaje za aktualne twierdzenie (pomimo nieobowiązania w obecnym stanie prawnych art. 43 ust. 13 u.p.t.u) zawarte w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 230/17 (publ. CBOSA), że: „(...) Połączenie użytego w art. 43 ust. 13 u.p.t.u. słowa „właściwe” z usługami opisanymi w art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. prowadzi do wniosku, że z podanych wyżej znaczeń słowa „właściwe” istotne znaczenie dla dokonania prawidłowej wykładni przepisu art. 43 ust. 13 u.p.t.u. będą miały tylko niektóre z nich, a mianowicie słowa „charakterystyczny dla kogoś lub czegoś”, „stanowiący najważniejszą część czegoś”, „mający typowe cechy danego gatunku, grupy przedmiotów lub zjawisk”. Aby zatem uznać usługę za właściwą, musi ona z ogólnego punktu widzenia stanowić odrębną całość, w rezultacie obejmując funkcje charakterystyczne dla usługi zwolnionej. Z uwagi na powyższe, stwierdzić należy, że czynności wymienione szczegółowo we wniosku, tj. wydanie opinii bankowej o kredytobiorcy, pożyczkobiorcy oraz zleceniodawcy gwarancji lub poręczenia, wydanie oceny o sytuacji ekonomiczno-finansowej (zdolności kredytowej) podmiotu na jego wniosek, wydanie zaświadczenia: o wysokości zadłużenia z tytułu kredytu lub pożyczki, stwierdzającego, że klient nie figuruje

jako dłużnik, o przebiegu spłat kapitału i odsetek, sporządzenie kopii dokumentu bankowego lub odpisu umowy kredytowej, potwierdzenie salda na rachunku na wniosek klienta nie można uznać za usługi właściwe, gdyż mimo że stanowią, obok usługi finansowej, odrębną całość, nie obejmują one funkcji charakterystycznych dla tej usługi zwolnionej. Czynności te nie są również usługami niezbędnymi do świadczenia usługi finansowej, gdyż mają na celu zapewnienie jedynie obsługi o charakterze technicznym w stosunku do usługi polegającej na prowadzeniu rachunku bankowego i udzielaniu kredytu”.

Z powyższych względów nie zgadza się ze poglądem wyrażonym w wyroku NSA z 10 maja 2023 r., I FSK 987/20 (publ. CBOSA), że: „(...) z punktu widzenia klienta, czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych oraz opinii audytorskich w oderwaniu od innych czynności bankowych nie mają żadnego sensu ekonomicznego. Sporne czynności nie mają racji bytu bez usług głównych zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38-41 u.p.t.u. Jak wynika bowiem z przedstawionego stanu faktycznego, Zaświadczenia, Opinie bankowe i Opinie audytorskie wystawiane są w oparciu o faktyczne dane dotyczące konkretnego klienta pozyskane przez Bank w związku z świadczeniem usług w ramach czynności bankowych i nie zawierają informacji wykraczających poza ten zakres. Powyższe przesądza, że świadczenie usług wystawiania tych dokumentów nie jest możliwe bez świadczenia głównego. Co więcej, dokumenty wystawiane przez Bank na zlecenie klienta lub jego audytora służą jak najlepszemu i najefektywniejszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego polegającego m.in. na prowadzeniu rachunków pieniężnych, udzielaniu kredytów i gwarancji, czy czynnościach mających za przedmiot papiery wartościowe. Sporne czynności wystawiania Zaświadczeń, Opinie bankowych oraz Opinie audytorskich są zależne i nierozzerwalnie powiązane z przywołanymi czynnościami bankowymi, indywidualnie skierowanymi do każdego z klientów”.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego niniejszą sprawę zaakceptowanie powyższej tezy opartej na bardzo zbliżonym stanie faktycznym i analogicznej do obecnie rozpatrywanej argumentacji Sądu pierwszej instancji jest niewłaściwe, albowiem ignoruje orzecznictwo TSUE i jak wskazuje się w piśmiennictwie „(...) Idąc krok dalej, prawie wszystkie świadczenia, za które bank lub instytucja pożyczkowa otrzymuje wynagrodzenie, mogłyby korzystać ze zwolnienia, co wypacza istotę zwolnień przewidzianych dla usług finansowych” (J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Lex/el.2024).

Podsumowując, wydawanie wyjaśnień na podstawie art.70a Prawa bankowego należy uznać za usługę odrębną, która nie mieści się w zakresie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u., który ustanawia zwolnienie od podatku VAT udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usług pośrednictwa w świadczeniu

usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzania kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę.

W rezultacie słuszny okazał się zarzut błędnej wykładni i błędnego zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. polegający na przyjęciu przez Sąd, że w okolicznościach przedstawionych we wniosku, wydawanie wyjaśnień na podstawie art.70a Prawa bankowego należy uznać za nierozzerwalnie związane ze świadczeniem głównym, jakim jest udzielenie kredytu, w związku z czym opłaty pobierane przez Skarżącego za wydanie wyjaśnień dotyczących oceny zdolności kredytowej wchodzą w skład kompleksowej usługi udzielenia kredytu zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u., podczas gdy wyjaśnienia te mają charakter samoistnej usługi, a opłat pobieranych przez Skarżącego za ich wydanie nie można uznać za wynagrodzenie za czynność udzielenia kredytu korzystające ze zwolnienia w myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. Tym samym WSA w Warszawie naruszył art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. oraz art. 151 p.p.s.a.

Mając na względzie wszystkie wyżej podniesione okoliczności i uznając, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i w oparciu o art. 151 tej ustawy skargę podatnika oddalił.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono natomiast na podstawie art. 209, art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 w zw. z art. 207 § 1 p.p.s.a. oraz w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. c/ w zw. z § 2 pkt 7 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.).

## 7

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 19 lutego 2025 r.  
(III FSK 2872/21)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski (sprawozdawca)  
Sędziowie: NSA Paweł Borszowski, del. WSA Agnieszka Olesińska*

**Wszczęcie wobec spółki postępowania restrukturyzacyjnego (sanacyjnego) na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428) może stanowić dowód tego,**

że były członek zarządu spółki ponoszący odpowiedzialność za jej zaległości wykazał istnienie przesłanek zwalniających go z tej odpowiedzialności na zasadach określonych w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. b/ oraz § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej G.A. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 28 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/Łd 843/19 w sprawie ze skargi G.A. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 4 października 2019 r. nr (...) w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółki 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 2019 r. poz. 2325 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 4 października 2019 r. nr (...), a także na mocy art. 200, art. 203 pkt 1 oraz art. 205 § 2 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi na rzecz G.A. jeden tysiąc sześćset dziewięćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wyrokiem z 28 lipca 2020 r., I SA/Łd 843/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi oddalił skargę G.A.(dalej: strona, skarżąca) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 4 października 2019 r. w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe T. (...) S.A. z siedzibą w L. (dalej: spółka) w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe wrzesień 2013 r. – marzec 2014 r.

Jak wynika z akt sprawy, decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łodzi z 27 lipca 2017 r. określono wobec spółki kwotę nadwyżek w podatku naliczonym nad należnym, w tym kwoty podatku do zwrotu oraz kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiące wrzesień 2013 r. – marzec 2014 r. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 28 czerwca 2018 r. Następnie decyzją Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi z 21 grudnia 2018 r. orzeczono o solidarnej odpowiedzialności skarżącej za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług za miesiące wrzesień 2013 r. – marzec 2014 r. w łącznej kwocie 12 030 341,96 zł wraz z odsetkami za zwłokę. Po rozpoznaniu odwołania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Analizując poszczególne przesłanki wynikające z art. 116 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.), organ odwoławczy wskazał, że zaległości w podatku od towarów i usług powstały w czasie pełnienia przez skarżącą funkcji członka zarządu spółki (strona pełniła funkcję wiceprezesa, a następnie prezesa zarządu spółki od 1 września 2003 r. do 30 kwietnia 2016 r.). Po drugie, egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Dokonując analizy zebranego materiału dowodowego, wyjaśniono, że spółka zaprzestała prowadzenia działalności, nie uzyskuje dochodów, a także brak jest możliwości ujawnienia jakichkolwiek nowych składników majątku spółki i uzyskania z takiego źródła zaspokojenia przedmiotowych zaległości podatkowych, które – co podkreślono – wraz z odsetkami i kosztami postępowania egzekucyjnego kształtują się na poziomie ponad 14 mln zł. Całość zaś wierzytelności Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi wynosi ponad 48 mln zł. Czynności prowadzone w toku postępowania egzekucyjnego względem zaległości spółki pozwoliły dokonać ustaleń w zakresie posiadanego przez spółkę majątku, a kwoty uzyskane ze sprzedaży znacznej jego części w wysokości około 4 mln zł. zaspokoiliły część jej zobowiązań w podatku od towarów i usług za okres od września 2013 r. do marca 2014 r. Jedyne pozostały składnik majątku spółki, tj. lokal mieszkalny, nawet w przypadku udanej sprzedaży egzekucyjnej, nie pozwoli na zaspokojenie pozostałej części zaległości podatkowych. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi uznał więc, iż trafna jest ocena zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, dokonana przez organ pierwszej instancji w zaskarżonej decyzji, że wystąpiła przesłanka wskazana w art. 116 § 1 o.p., tj. w części bezskuteczna egzekucja przedmiotowych zaległości z majątku spółki. Po trzecie, strona nie złożyła we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości i nie wykazała, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jej winy. Powołując się na treść art. 10, art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, w brzmieniu obowiązującym w 2013 r. (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; dalej: p.u.n.) organ podkreślił, że spółka od 21 października 2013 r. posiada wymagalne – nieuregulowane do dnia wydania zaskarżonej decyzji – zobowiązania w podatku od towarów i usług. W ocenie organu spółka stała się niewypłacalna w czasie pełnienia przez skarżącą funkcji prezesa jej zarządu. Dokonując analizy sytuacji finansowej spółki, organ stwierdził, że przedstawione w decyzji dane wskazują na znaczący wzrost kwoty zobowiązań i rezerw na zobowiązania spółki na koniec 2013 i 2014 r., przy czym ich wysokość przewyższyła wartość posiadanych przez spółkę aktywów na koniec 2014 r. Zatem w ocenie organu dane, uwzględniające wartość zobowiązań wynikających z decyzji określających, świadczą, iż niewypłacalność

spółki w rozumieniu bilansowym nastąpiła najpóźniej z końcem 2014 r. Wówczas to bowiem wartość zobowiązań i rezerw na zobowiązania przekroczyła wartość majątku spółki. Jednocześnie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi wskazał, że to od daty zaprzestania przez spółkę regulowania wymagalnych zobowiązań należy liczyć termin na ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości. Zdaniem organu odwoławczego stan niewypłacalności powstał na koniec listopada 2013 r., tj. po upływie terminu płatności podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2013 r. Tym samym, licząc dwutygodniowy termin na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęcie postępowania naprawczego (układowego) od dnia 26 listopada 2013 r., organ przyjął, iż jeden z wniosków winien zostać złożony najpóźniej w dniu 10 grudnia 2013 r. W ocenie organu drugiej instancji poczynione ustalenia w zakresie zaistnienia w 2013 r. podstaw do ogłoszenia upadłości spółki i niezłożenia przez ówczesną prezes zarządu czy też kogokolwiek innego wniosku w tym zakresie pozwalają stwierdzić, iż w sprawie nie zaistniała przesłanka zwalniająca stronę z odpowiedzialności za przedmiotowe zobowiązania Spółki, wskazana w treści art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ o.p.

Natomiast w zakresie przesłanki egzoneracyjnej, która odnosi się do braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) organ odwoławczy stwierdził, że badane w sprawie „transakcje”, a dotyczące zarówno zakupów, jak i sprzedaży, były elementem oszustwa na gruncie podatku od towarów i usług (karuzela podatkowa) i udział strony w tym procederze był jak najbardziej świadomy. W ocenie organu strona wiedziała lub przynajmniej winna była wiedzieć o uczestnictwie spółki w oszustwie podatkowym, czego skutkiem było powstanie zaległości w podatku od towarów i usług. Taka zaś sytuacja wymaga od członka zarządu podjęcia działań w zakresie zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. W przeciwnym wypadku podejmuje się ryzyko poniesienia odpowiedzialności z majątku osobistego za te zaległości.

Po czwarte, skarżąca nie wskazała mienia spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części. Podkreślono, iż nieruchomości należąca do spółki obciążona jest wpisem hipoteki tytułem zabezpieczenia spłaty zobowiązań spółki w podatku od towarów i usług za okres sierpień-grudzień 2014 r. w przybliżonej kwocie znacznie przekraczającej jej wartość. Oznacza to, iż nawet w przypadku udanej licytacji tego składnika majątku spółki nie uzyska się kwot, które można by przeznaczyć na zaspokojenie zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę.

Na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 4 października 2019 r. strona wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi.

Oddalając skargę, sąd pierwszej instancji uznał, że decyzja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi nie narusza prawa w sposób powodujący konieczność jej wyeliminowania z obrotu prawnego.

Jak wyjaśniono w uzasadnieniu wyroku, odnosząc się do zarzutów skarżącej podważających prawidłowość prowadzenia postępowania i wydania przez Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi decyzji z 27 lipca 2017 r. w przedmiocie określenia spółce zobowiązań w podatku od towarów i usług za miesiące od września 2013 r. do marca 2014 r., decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze należności jest odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do podatnika czy płatnika. W postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie można kwestionować wcześniejszych ustaleń, dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika (płatnika), dotyczących choćby podstawy opodatkowania, wysokości podatku itp.

Oceniając zatem przesłanki tej odpowiedzialności określone w art. 116 § 1 o.p. sąd pierwszej instancji podkreślił, że w niniejszej sprawie okoliczność pełnienia przez skarżącą obowiązków członka (prezesa) zarządu w czasie powstania przedmiotowych zobowiązań podatkowych jest bezsporna, a terminy płatności zobowiązań niewątpliwie przypadały w czasie pełnienia przez skarżącą obowiązków prezesa zarządu. Bez wpływu na powyższą ocenę pozostaje, iż przedmiotowe zobowiązania wynikają z decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łodzi z 27 lipca 2017 r., kiedy to skarżąca nie była już członkiem zarządu spółki. Nie ma przy tym racji skarżąca, stwierdzając, że organ podatkowy, wydając zakwestionowaną decyzję na potrzeby oceny sytuacji finansowej spółki w okresie objętym przedmiotem sprawy, uwzględnił przyszłe zobowiązania z tytułu podatku VAT, jakie zaistniały po tym okresie. Spółka składając deklaracje VAT-7 za okres od września 2013 r. do marca 2014 r. wykazała zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Tymczasem spółka obowiązana była wówczas do zapłaty podatku od towarów i usług za wskazany okres w terminie i w przewidzianej przepisami prawa wysokości, a niewypełnienie tego obowiązku uzasadniało wydanie decyzji określających wysokość zobowiązań ujawniających nieprawidłowości ich rozliczenia. Bez wpływu na ocenę istnienia zaległości podatkowej pozostaje data wydania decyzji deklaratoryjnej, skoro zobowiązania spółki w podatku od towarów i usług powstały z mocy prawa.

W ocenie sądu pierwszej instancji prawidłowe jest również stanowisko organu, odzwierciedlone w materiale sprawy, a dotyczące bezskuteczności egzekucji w stosunku do spółki. Egzekucja przeciwko spółce była niewątpliwie prowadzona i wykazano, że kwoty uzyskane ze sprzedaży znacznej części majątku spółki (w wysokości około 4 mln zł) zaspokoiły jedynie część zobowiązań spółki w podatku od towarów i usług za okres od września 2013 r. do marca

2014 r. Wyegzekwowanie całości należności podatkowych okazało się niemożliwe z majątku, jaki posiadała ta spółka.

W zakresie przesłanek negatywnych, zwalniających skarżącą z odpowiedzialności za zobowiązania spółki, sąd pierwszej instancji uznał, że skoro skarżąca w ogóle nie wystąpiła z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki, zarzuty stawiane decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi mogą być rozpatrywane wyłącznie w odniesieniu do przesłanki wymienionej w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. W ocenie sądu pierwszej instancji, dokonana w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji analiza stanu finansowego spółki, z uwzględnieniem okresu trwałego zaprzestania regulowania zobowiązań wobec Skarbu Państwa (w 2013 r.), w pełni potwierdzała ustalenia organów podatkowych co do możliwości obciążenia skarżącej odpowiedzialnością solidarną za zaległości spółki za wskazane na wstępie zobowiązania podatkowe. Skarżąca nie potrafiła powyższym ustaleniom przeciwstawić żadnych argumentów, które mogłyby świadczyć, że nie mogła przy dochowaniu należytej staranności zdobyć wiedzy o rzeczywistej sytuacji spółki.

Odwołując się do treści art. 10 i 11 p.u.n. sąd pierwszej instancji wskazał, że na uwzględnienie zasługuje ocena organów, że w rozpoznawanej sprawie ziściła się przesłanka niewypłacalności, albowiem spółka bezspornie nie uregulowała swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że niewypłacalność spółki we wskazanym aspekcie nastąpiła 26 listopada 2013 r., z chwilą braku zapłaty przez spółkę zobowiązania za październik 2013 r., w czasie gdy na spółce ciążyło już nieuregulowane zobowiązanie za miesiąc wcześniejszy. Wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania naprawczego powinien zostać zatem złożony najpóźniej w dniu 10 grudnia 2013 r. Skoro zaś organ precyzyjnie wskazał czas zaprzestania płacenia przez spółkę jej wymagalnych zobowiązań pieniężnych, zasadnie drugorzędne znaczenie przypisał dokładnemu ustaleniu niewypłacalności bilansowej, którą powiązał z końcem 2014 r., a więc czasem późniejszym niż 10 grudnia 2013 r. W ocenie sądu zasadna jest zatem konstatacja, że strona powinna zgłosić wniosek o upadłość, czego jednak nie uczyniła.

Odnosząc się do przesłanki braku winy strony w niezgłoszeniu tego wniosku, sąd pierwszej instancji przypomniał, że w decyzji wymiarowej dotyczącej podatku VAT ustalono, iż kwestionowane transakcje były elementem tzw. karuzeli podatkowej oraz że spółka w całym procederze brała czynny udział. Strona zignorowała szereg sygnałów jednoznacznie wskazujących na wystąpienie w sprawie oszustwa karuzeli podatkowej, takich jak m.in.: rozpoczęcie współpracy i dokonywanie transakcji z kontrahentami, których kapitał był niewspółmiernie niski do wartości dokonywanych transakcji. Siedziby tych

podmiotów znajdowały się w tzw. „wirtualnych biurach”, nadto część kontrahentów miała takie siedziby pod jednym adresem, kontrahenci z jednej strony deklarowali bardzo szeroki zakres działalności, a z drugiej zatrudniali niewielką liczbę pracowników i nie posiadali w zasadzie żadnego majątku trwałego. W tej sytuacji nie sposób przyjąć, że skarżąca pełniąca przez kilkanaście lat funkcję prezesa zarządu spółki nie miała świadomości istnienia tej sytuacji.

Zdaniem sądu pierwszej instancji nie ma racji skarżąca, że moment powstania obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości mógłby zostać stwierdzony jedynie przez biegłego. Podstawowa przesłanka niewypłacalności dłużnika, w świetle postanowień art. 11 ust. 1 p.u.n., wiąże się z faktem niewykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Dla ustalenia okoliczności tego rodzaju nie są potrzebne wiadomości specjalne, co oznacza, że nie ma konieczności przeprowadzania dowodu z opinii biegłego.

Jak wskazano w uzasadnieniu wyroku, określone w art. 118 § 1 o.p. przedawanie powiązane jest tylko z wydaniem, nie zaś doręczeniem decyzji o odpowiedzialności członka zarządu, a regulacja zawarta w tym przepisie dotyczy decyzji organu pierwszej instancji, gdyż to ona kształtuje odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika.

Ustosunkowując się zaś do zarzutu braku podpisu pod decyzją Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi z 21 grudnia 2018 r. sąd pierwszej instancji wyjaśnił, iż egzemplarz ww. decyzji załączony do akt sprawy zawiera informację, iż została podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez Naczelnika Urzędu Skarbowego – B.M. Do akt sprawy załączono również dokument w postaci raportu weryfikacji podpisu elektronicznego, stanowiący potwierdzenie złożenia na ww. decyzji podpisu przez B.M. 21 grudnia 2018 r. W związku z powyższym zarzut skargi sformułowany w tym zakresie okazał się bezzasadny.

Od powyższego orzeczenia skarżąca wniosła skargę kasacyjną, żądając jego uchylenia w całości i uchylenia decyzji obu instancji, a także umorzenia postępowania, ewentualnie przekazania sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji, a także zasądzenia kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 74a i nast. 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.) poprzez doręczenie skanu wyroku przez sąd za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a nie jego odpisu, w sytuacji gdy strona wniosła o doręczenie odpisu wyroku na adres pełnomocnika, a w konsekwencji brak właściwego doręczenia odpisu orzeczenia;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w zw. z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/, 120, 121,

122, 123, 129 o.p. poprzez pozbawienie skarżącej możliwości obrony jej praw w zakresie wykazania, iż nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, w szczególności wobec faktu, iż w spornym okresie nie zaistniały przesłanki złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości jak również z uwagi na brak winy skarżącej w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki (zarzut uszczegółowiony na s. 2-5 skargi kasacyjnej);

3) art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ poprzez jego błędną interpretację i uznanie, iż wynikająca z tego przepisu okoliczność ekskulpacyjna – brak winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki – należy oceniać wyłącznie poprzez pryzmat zaistnienia zadłużenia;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ w zw. z art. 121, art. 122, art. 123, art. 180, art. 191, art. 192 o.p., art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej poprzez błędne uznanie przez Sąd braku naruszenia prawa w wyniku odmowy przeprowadzenia dowodów wnioskowanych w toku postępowania w celu wykazania okoliczności wyłączających winę;

5) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 118 § 1 o.p. w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez brak uchylecia zaskarżonych decyzji, pomimo błędnego zastosowania przez organy podatkowe powyższych przepisów i utrzymania w mocy decyzji, pomimo upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego co do części decyzji, w sytuacji gdy doręczono je stronie 4 stycznia 2019 r. i z tą datą weszła do obrotu prawnego;

6) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 116 § 1, art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. w związku z art. 10 i 11 p.u.n. poprzez brak uchylecia zaskarżonych decyzji, pomimo błędnej wykładni powyższych przepisów przez organy podatkowe, a w konsekwencji nałożenie na skarżącą solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki;

7) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 116 § 1, art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. w zw. z art. 11 ust. 2 p.u.n. oraz w zw. z art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1 poprzez brak uchylecia zaskarżonych decyzji, pomimo błędnego ustalenia przez organy okoliczności zaprzestania regulowania przez spółkę wymagalnych zobowiązań w podatku od towarów i usług, które zostały określone dopiero w decyzjach Naczelnika Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi z 27 lipca 2017 r. oraz Naczelnika Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi z 30 kwietnia 2018 r., co spowodowało niewłaściwe określenie momentu niewypłacalności spółki, a w konsekwencji niemożliwość zaistnienia odpowiedzialności subsydiarnej członka zarządu za powyższe zobowiązania;

8) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 116 § 1, art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. w zw. z art. 11 ust. 2 p.u.n. oraz w zw. z art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1 poprzez brak uchylecia zaskarżonych decyzji, pomimo

błędnego ustalenia okoliczności niewypłacalności spółki w okresie wrzesień 2013 r. – marzec 2014 r., pomimo iż wartość aktywów za rok 2013 wynosi 11 789 549,27 zł, a za rok 2014 – odpowiednio 14 512 227,75 zł co przewyższa wartość potencjalnych zobowiązań podatkowych określonych w przedmiotowej decyzji VAT;

9) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z naruszeniem art. 116 § 1, art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. w zw. z art. 11 ust. 2 p.u.n. oraz w zw. z art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 11 poprzez brak uchylecia zaskarżonych decyzji, pomimo błędnego uznania przez Organ II instancji, iż okolicznością powodującą obowiązek złożenia wniosku o upadłość przez spółkę jest data 2 lutego 2015 r., czyli termin wszczęcia postępowania podatkowego zakończony decyzją wymiarową przeciwko ww. spółce;

10) art. 99 p.p.s.a w zw. z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej poprzez brak odroczenia rozprawy do czasu zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego w przedmiocie rozpoznania skargi spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 28 czerwca 2018 r. rozpoznawanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi za sygnaturą akt I SA/Łd 544/18, pomimo iż stanowiło to ważną przyczynę, a brak odroczenia rozprawy stanowił naruszenie prawa strony do obrony jej interesów;

11) art. 125 § 1 p.p.s.a. i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej poprzez brak zawieszenia postępowania do czasu: (a) zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego w przedmiocie rozpoznania skargi spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 28 czerwca 2018 r. rozpoznawanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi za sygnaturą akt I SA/Łd 544/18; (b) zakończenia postępowania prowadzonego przed Sądem Okręgowym w Łodzi za sygn. akt (...) z powództwa skarżącej przeciwko spółce;

12) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z art. 106 § 3 p.p.s.a oraz art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1, 187 § 1, art. 188 o.p. w zw. z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej poprzez oddalenie wniosku dowodowego z dokumentów (szczegółowo wymienionych na s. 10 skargi kasacyjnej) na okoliczność, że skarżąca nie ponosi winy niezgłoszenia wniosku o upadłość spółki we właściwym czasie w okresie od 1 września 2013 r. do dnia odwołania jej z funkcji członka zarządu spółki, tj. 30 kwietnia 2016 r., na okoliczność zachowania należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki oraz braku wiedzy co do ciężących na ww. spółce zobowiązań podatkowych, jak również możliwości obrony jej praw;

13) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1, 187 § 1, art. 188 o.p., 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej poprzez utrzymanie w mocy nieuzasadnionego oddalenia wniosku

dowodowego z opinii biegłego z zakresu rachunkowości na okoliczność ustalenia, kiedy zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości spółki, w sytuacji gdy przedstawiona przez skarżącą analiza finansowa wskazywała, iż nawet gdyby przyjąć stanowisko organu, to w spornym okresie takie przesłanki nie zaistniały,

14) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. naruszeniem art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1, 187 § 1, art. 188 o.p. poprzez utrzymanie w mocy nieuzasadnionego oddalenia wniosków dowodowych zgłoszonych w toku postępowania, przez pełnomocnika G.A. pismem z 12 sierpnia 2019 r. oraz zawartych w odwołaniu od decyzji Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi z 21 grudnia 2018 r., w sytuacji gdy odmowa przeprowadzenia dowodów pozbawia stronę możliwości przedstawiania okoliczności wyłączające jej winę w niniejszej sprawie;

15) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 120, 121 § 1, 122, 123 § 1, 187 § 1, art. 188, art. 191, art. 192, art. 197 § 1 o.p. poprzez utrzymanie w mocy argumentacji co do ustalenia stanu finansowego spółki uzasadniającej konieczność złożenia przez skarżącą wniosku o upadłość bez udziału biegłego;

16) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 122, w zw. z art. 187 § 1, w zw. z art. 191 o.p. poprzez brak stwierdzenia naruszenia przez Sąd zarzutu niewyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych w sprawie, wskutek nierozpatrzenia w sposób wyczerpujący całokształtu zebranego w sprawie materiału dowodowego, zwłaszcza w postaci badania ksiąg podatkowych, bilansów spółki, a także znajdujących się w aktach sprawy opinii niezależnych biegłych rewidentów za rok obrotowy 2013 i 2014 w konsekwencji czego organ podatkowy dokonał błędnej, nieobiektywnej i dowolnej oceny braku dobrej wiary skarżącej, Sąd błędnie powielił z decyzji wymiarowych stwierdzenie świadomego uczestnictwa Spółki w karuzeli podatkowej oraz błędnie stwierdził winę w niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o upadłość przez członka zarządu, co w konsekwencji doprowadziło do nałożenia subsydiarnej odpowiedzialności podatkowej na skarżącą;

17) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 120, 121 § 1 w zw. z art. 116 § 1 o.p. poprzez brak stwierdzenia naruszenia przez Sąd zarzutu niezgodności z prawem co do wszczęcia i prowadzenia postępowania celem nałożenia subsydiarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki na skarżącą, w sytuacji gdy przedmiotowe zaległości podatkowe powstały w wyniku dokonania przez organy skarbowe zwrotu podatku VAT od przedmiotowych transakcji, pomimo iż organy w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu przeprowadzały kontrole podatkowe wobec spółki i nie wykazały żadnych nieprawidłowości, co uzasadnia brak winy w niezłożeniu wniosku o upadłość we właściwym czasie;

18) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 122, w zw. z art. 187 § 1, w zw. z art. 191 o.p., poprzez utrzymanie przez Sąd argumentacji co do błędnego ustalenia statusu spółki jako podmiotu działającego w złej wierze i wbrew standardom należytej staranności, w konsekwencji czego organ podatkowy dokonał błędnej, nieobiektywnej i dowolnej oceny braku dobrej wiary spółki, jak i mylnie ustalił naruszenie przez skarżącą reguł należytej staranności;

19) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 187 § 1 w zw. z art. 191 w zw. z art. 121 § 1 o.p. poprzez brak uwzględnienia przez Sąd zarzutu co do prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania i uznanie, iż skarżąca nie działała w dobrej wierze i nie zachowała należytej staranności, podczas gdy skarżąca niewątpliwie na czas objęty przedmiotową decyzją nie mogła posiadać jakiegokolwiek świadomości co do nierzetelności kontrahenta;

20) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 120, art. 121, art. 122, art. 123, art. 124, art. 129, art. 180 § 1 i § 2, art. 181, art. 187 § 1 – 3, art. 188, art. 189 § 1 – 3, art. 191, art. 192, art. 193, art. 199a o.p. poprzez brak uwzględnienia przez Sąd zarzutu co do nakładania na uczestnika nieznaną ustawie obowiązków co do właściwego wzorca zachowania podatnika w obrocie gospodarczym;

21) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 127 w zw. z art. 122 w zw. z art. 187 § 1 w zw. z art. 121 § 1 o.p. poprzez brak uwzględnienia przez Sąd zarzutu co do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania wskutek nieprzeprowadzenia odrębnego postępowania, w którym dokonałby ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy, zwłaszcza w kontekście poprzestania jedynie na ustaleniach organu w innym postępowaniu dotyczącym okoliczności winy w niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku – organ drugiej instancji oparł się wyłącznie na postępowaniu dowodowym przeprowadzonym przez inny podmiot, nieuzupełniwszy ich w żadnym merytorycznym zakresie.

22) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 122, w zw. z art. 187 § 1, w zw. z art. 191 o.p., poprzez brak uwzględnienia przez Sąd zarzutu co do niezasadnego oddalenia wniosków dowodowych, konsekwencją czego organ pierwszej, jak i drugiej instancji nie zebrał w żaden wyczerpujący sposób materiału dowodowego w sprawie i oparł się wyłącznie na ustaleniach dokonanych w innym postępowaniu (wymienione szczegółowo na s. 13-24 skargi kasacyjnej)

23) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a w zw. z naruszeniem art. 210 § 1 ust. 8 w zw. z art. 211 o.p. poprzez brak należytego rozważenia i uwzględnienia przez Sąd zarzutu co do nieważności decyzji organu pierwszej instancji, pomimo iż

brak jest na niej podpisu osoby należycie umocowanej, albowiem decyzja organu pierwszej instancji podpisana jest wyłącznie przez pracownika organu i brak jest na niej elektronicznego podpisu Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

W odpowiedzi organ wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie zwrotu kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

### **Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna strony zasługiwała na uwzględnienie, choć nie wszystkie podniesione w niej zarzuty należało uznać za oparte na usprawiedliwionych podstawach.

Skarga kasacyjna w granicach w niej zakreślonych miała uzasadnione podstawy. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelný Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu uwzględniając jedynie nieważność postępowania, której przesłanki wymienione zostały w § 2 tego artykułu. Zaskarżony wyrok nie został wydany w warunkach nieważności, do rozstrzygnięcia zatem pozostawały zarzuty sformułowane w skardze kasacyjnej strony, które zostały oparte na obu podstawach kasacyjnych przewidzianych w art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. W takiej sytuacji, co do zasady, Naczelný Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznaje najpierw zarzuty drugiego rodzaju (naruszenie przepisów postępowania), ponieważ potwierdzenie ich zasadności może czynić zbędnym lub przynajmniej przedwczesnym rozpatrywanie zarzutów łączących się z ewentualnym naruszeniem prawa materialnego. W niniejszej sprawie odstąpiono jednak od takiej kolejności rozpoznawania zarzutów skargi kasacyjnej. Sformułowane w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego odwołują się bowiem do kluczowych problemów, tj. przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zaległości powstałe w okresie pełnienia tej funkcji oraz znaczenia przesłanek umożliwiających uwolnienie się od tej odpowiedzialności.

Za oparte na usprawiedliwionych podstawach należało uznać podniesione w niej zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania w stopniu, który miał wpływ na wynik sprawy. Jak trafnie zarzucano w skardze kasacyjnej, odwołując się do przepisów art. 116 § 1 pkt 1 lit a/ i lit. b/ o.p., dotychczas zebrany materiał dowodowy nie pozwalał na ostateczną ocenę wynikających z nich przesłanek uwalniających od odpowiedzialności strony za zobowiązania podatkowe spółki. Nie pozwalało to na przyjętą w zaskarżonej decyzji ocenę zaakceptowaną przez sąd pierwszej instancji, że skarżąca nie złożyła we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości i nie wykazała, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania

układowego) nastąpiło bez jej winy. Pozostałe podnoszone w skardze kasacyjnej zarzuty w ocenie Naczelnego Sadu Administracyjnego nie zasługiwały na uwzględnienie, co jednak nie miało wpływu na wynik sprawy.

Na tle zarzutów skargi kasacyjnej (zarzuty pogrupowane w pkt od 1 do 23) na tym etapie postępowania przedmiotem sporu pozostawała przede wszystkim wyrażona w zaskarżonym wyroku ocena dotycząca prawidłowości przeprowadzenia postępowania dowodowego (art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 120, art. 121, art. 122, art. 123, art. 124, art. 129, art. 180 § 1 i § 2, art. 181, art. 187 § 1 – 3, art. 188, art. 189 § 1 – 3, art. 191, art. 192, art. 193, art. 199a, art. 210 § 1 ust. 8 w zw. z art. 211 o.p.), które w następstwie tego uprawniałoby organy do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej skarżącej jako byłego członka zarządu spółki (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 116 § 1, § 2 i § 4 o.p. oraz art. 10 i art. 11 p.u.n.). Podniesiono również zarzuty dotyczące samego wydania zaskarżonego wyroku poprzez doręczenie skanu wyroku przez sąd za pomocą środków komunikacji elektronicznej (a nie jego odpisu) oraz braku odroczenia rozprawy do czasu zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego w przedmiocie rozpoznania skargi spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 28 czerwca 2018 r. w sprawie określenia zobowiązania podatkowego spółki za poszczególne okresy rozliczeniowe od września do grudnia 2013 r. oraz od stycznia do marca 2014 r. Zarzuty wobec oceny wyrażonej w zaskarżonym wyroku dotyczyły ponadto zaakceptowania braku w decyzji organu pierwszej instancji podpisu osoby należycie umocowanej, wydania decyzji pomimo upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, braku wskazania przez skarżącą mienia spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części oraz ustalenia statusu spółki jako podmiotu działającego w złej wierze i wbrew standardom należytej staranności, w konsekwencji czego organ podatkowy dokonał błędnej, nieobiektywnej i dowolnej oceny braku dobrej wiary spółki, jak i mylnie ustalił naruszenie przez skarżącą reguł należytej staranności.

W zakresie zarzutów decydujących o wyniku rozpoznawanej sprawy (art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i b/ o.p.) strona podnosi, że organy podatkowe błędnie przyjęły, iż w sprawie zaistniały podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, gdyż zaprzestanie regulowania należności miało miejsce w czasie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu spółki. W opozycji do twierdzeń organu, skarżąca podkreśla brak swojej winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Zdaniem strony podnoszonym konsekwentnie w toku całego postępowania, okoliczności uzasadniające zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, tj. stan niewypłacalności spółki, zaistniały już po dacie, w której skarżąca przestała pełnić funkcję członka jej zarządu,

tj. po dniu 12 lipca 2016 r. Wobec tego, według skarżącej, nie sposób przypisać jej jako byłemu członkowi zarządu odpowiedzialności za zobowiązania spółki wykazane w zaskarżonej decyzji (zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe od września do grudnia 2013 r. oraz od stycznia do marca 2014 r.).

Przed przystąpieniem do oceny poszczególnych zarzutów skargi kasacyjnej ze względu na przedstawiony w niej zakres kwestionowania dopuszczalności wydania wobec skarżącej decyzji o solidarnej odpowiedzialności ze spółką za jej zaległości w podatku od towarów i usług oraz kwestionowania prawidłowości przeprowadzonego w sprawie postępowania dowodowego poprzedzającego wydanie tej decyzji należało przypomnieć podstawowe zasady, na jakich organy podatkowe zostały uprawnione do prowadzenia tego rodzaju postępowania oraz wydania decyzji. Zakres i kierunki postępowania wyjaśniającego, koniecznego do ustalenia przez organ podatkowy odpowiedzialności skarżącej za zaległości podatkowe spółki, wyznaczają normy prawa materialnego.

Zgodnie z art. 107 § 1 o.p. za zaległości podatnika całym swoim majątkiem odpowiadają solidarnie z podatnikiem osoby trzecie. Określony tym przepisem stosunek prawny solidarności łączy więc podatnika z osobami trzecimi, którymi – w przypadku odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki akcyjnej oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 116 § 1 o.p.) – są członkowie jej zarządu. Jest to jednak solidarność odpowiedzialności, a nie solidarność długu. Instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wykorzystywana była i jest obecnie pod rządami Ordynacji podatkowej w sytuacjach, gdy zabraknie podatnika, gdy podatnik nie wykonuje ciężącego na nim zobowiązania we właściwy sposób i we właściwym terminie, a także gdy majątek podatnika w wyniku wszczętej egzekucji okazuje się być niewystarczający. Uzasadnieniem odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe jest ich ekonomiczny związek z podatnikiem przejawiający się użytkiwaniem przez osobę trzecią korzyści z dochodu czy majątku podatnika.

Odpowiedzialność osób trzecich została w Ordynacji podatkowej ukształtowana w ten sposób, że ma ona solidarny, akcesoryjny, posiłkowy i osobisty charakter. Solidarna odpowiedzialność osoby trzeciej odnosi się do niej oraz podatnika. Solidarna odpowiedzialność jest istotnie zmodyfikowana przede wszystkim przez jej subsydiarny charakter – nie pozwala on na dowolny wybór podmiotu, w stosunku do którego kierowana będzie egzekucja, i wymaga w pierwszej kolejności dochodzenia należności od podatnika. Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny i następczy, gdyż nie może powstać bez uprzedniego powstania obowiązku wobec pierwotnego dłużnika. Odpowiedzialność jest w tym zakresie ściśle powiązana z tym obowiązkiem – ciąży na osobie trzeciej w takim samym rozmiarze jak na podatniku.

Z drugiej jednak strony osoba trzecia nie ma żadnego wpływu na zobowiązania w zakresie należności podatnika (płatnika, inkasenta, następcy prawnego), które kształtują się bez jej udziału. W związku z tym osoba, na którą przenoszona jest odpowiedzialność podatkowa, nie może skutecznie kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, zarówno co do podstawy opodatkowania, wysokości podatku, jak i prawdziwości materiałów dowodowych, na podstawie których ustalono zobowiązanie podatkowe. Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy i środki zmierzające do realizacji zobowiązania podatkowego powinny być skierowane przede wszystkim przeciwko podatnikowi. Wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika wynika z faktu, że odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik. Osoby trzecie ponoszą więc odpowiedzialność za cudzy dług, a orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich nie uwalnia dłużnika (podatnika) od odpowiedzialności. Odpowiedzialność tej osoby ma zatem charakter posiłkowy (subsydiarny) i występuje dopiero w dalszej kolejności (por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 27 czerwca 2007 r., III SA/Wa 275/07; CBOSA). Biorąc pod uwagę, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny, należy stwierdzić, iż wydanie decyzji o odpowiedzialności nie będzie możliwe w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego ciężącego na pierwotnym dłużniku w jakikolwiek ze sposobów wskazanych w art. 59 o.p.

Możliwość orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej warunkowana jest wcześniejszym niewykonaniem zobowiązania przez podatnika, a prowadzenie wobec niej egzekucji dopuszczalne jest jedynie w przypadku, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Zasady te wynikają wprost z art. 108 § 3–4 o.p.

Mający zastosowanie w sprawie art. 116 § 1 o.p. rozróżnia przesłanki pozytywne orzekania o odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych podmiotów gospodarczych, jak i przesłanki negatywne. Zgodnie z tym przepisem w katalogu przesłanek pozytywnych mieszczą się niewątpliwie okoliczności istnienia zaległości podatkowej wynikającej z decyzji podatkowej oraz bezskuteczność egzekucji z majątku spółki. Natomiast przesłanki negatywne to: wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe albo że niepodjęcie wymienionych działań nastąpiło bez winy członka zarządu bądź wskazanie przez członka zarządu mienia spółki umożliwiającego prowadzenie egzekucji. Podkreślić przy tym trzeba, że wystąpienie jednej z wymienionych negatywnych przesłanek orzekania o odpowiedzialności uniemożliwia skuteczne orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu spółki

za zaległości podatkowe tego podmiotu. Pogląd ten uzasadnia użycie przez ustawodawcę spójników rozłącznych „albo, bądź”. Z kolei zgodnie z art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialność członków zarządu, określona w § 1, obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu. Stosownie do brzmienia § 4 wymienione przepisy stosuje się również do byłego członka zarządu. W konstrukcji powołanego przepisu z jednej strony zawarto obowiązki, do których wypełnienia zobowiązany jest organ i od których spełnienia uzależnione jest orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich, tj.: wykazanie okoliczności pełnienia obowiązków członka zarządu w czasie powstania zobowiązania podatkowego oraz bezskuteczność egzekucji skierowanej do majątku spółki. Z drugiej strony, ściśle określono w nim tzw. przesłanki egzoneracyjne, które uwalniają członka zarządu, z udziałem którego prowadzone jest postępowanie, od odpowiedzialności, o ile uprzednio wykaże on ich wystąpienie. Zalicza się do nich wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o upadłość spółki lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (postępowanie układowe) albo, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy bądź też, że wskazał on mienie spółki, z którego egzekucja jest możliwa.

W rozpoznawanej sprawie za bezsporne należało uznać to, że skarżąca była członkiem zarządu spółki w czasie powstania zaległości podatkowych, czyli że spełniona została pierwsza pozytywna przesłanka orzeczenia odpowiedzialności członków zarządu w trybie przepisu art. 116 o.p. Z akt sprawy wynika, że skarżąca był członkiem zarządu spółki w czasie, w którym upływał termin płatności zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe od września do grudnia 2013 r. oraz od stycznia do marca 2014 r.

Z kolei bezskuteczność egzekucji w całości lub w części, o której mowa w art. 116 § 1 o.p. (druga z pozytywnych przesłanek) oznacza stan, gdy wierzyciel podatkowy nie uzyskał zaspokojenia, mimo przeprowadzonego postępowania egzekucyjnego. Może być ona stwierdzona każdym prawnie dopuszczalnym dowodem i świadczyć o niej może również brak skuteczności czynności egzekucyjnych dokonanych w toku innego postępowania egzekucyjnego (por. uchwała NSA z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08; wyrok NSA z 27 czerwca 2014 r., II FSK 1899/12; CBOSA). Zatem o bezskuteczności postępowania egzekucyjnego, w rozumieniu art. 116 o.p., nie musi przesądzać wyłącznie umorzenie postępowania egzekucyjnego oraz wydanie w jego konsekwencji postanowienia w sprawie umorzenia tego postępowania. Mogą za tym przemawiać inne działania organu egzekucyjnego, niekoniecznie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Muszą

one jednak nie pozostawiać żadnych wątpliwości co do tego, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku spółki (por. wyroki NSA z: 20 lutego 2007 r., II FSK 233/06; 24 kwietnia 2018 r., I FSK 984/16; CBOSA).

W skardze kasacyjnej nie został sformułowany zarzut podważający bezpośrednio ocenę wyrażoną w tym zakresie w zaskarżonym wyroku. Należało jedynie przypomnieć, że wystąpienie tej przesłanki było przedmiotem oceny w toku prowadzonego postępowania podatkowego. W rozpoznawanej sprawie, jak trafnie to przyjęły organy podatkowe i zaakceptował sąd pierwszej instancji, o bezskuteczności egzekucji przesądzało to, że egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Dokonując analizy zebranego materiału dowodowego wyjaśniono, że spółka zaprzestała prowadzenia działalności, nie uzyskuje dochodów, a także brak było możliwości ujawnienia jakichkolwiek nowych składników majątku spółki i uzyskania z takiego źródła zaspokojenia zaległości podatkowych, które – co podkreślono – wraz z odsetkami i kosztami postępowania egzekucyjnego, kształtowały się na poziomie ponad 14 mln zł. Całość zaś wierzytelności wobec organu podatkowego wynosiła ponad 48 mln zł. Czynności prowadzone w toku postępowania egzekucyjnego względem zaległości spółki pozwoliły dokonać ustaleń w zakresie posiadanego przez spółkę majątku, a kwoty uzyskane ze sprzedaży znacznej jego części w wysokości około 4 mln zł zaspokoili część zobowiązań spółki w podatku od towarów i usług za okres od września 2013 r. do marca 2014 r. Jedyne na tym etapie postępowania pozostały składnik majątku spółki, tj. lokal mieszkalny, nawet w przypadku udanej sprzedaży egzekucyjnej nie pozwoli na zaspokojenie pozostałej części podlegających egzekucji zaległości podatkowych. Podkreślono znaczenie procesowe dla przebiegu postępowania egzekucyjnego wszczętego w dniu 22 października 2018 r. postępowania sanacyjnego wobec spółki – umorzonego 31 października 2019 r. oraz tego, że do chwili obecnej nie zostało prawomocnie zakończone postępowanie upadłościowe wobec spółki wszczęte na wniosek organu z 26 lutego 2019 r. Wobec braku w tym zakresie zarzutów skargi kasacyjnej należało jedynie przypomnieć okoliczności, które miały wpływ na ocenę bezskuteczności egzekucji wobec spółki (art. 116 § 1 o.p.) i przyjąć jako wiążące również dla Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego skargę kasacyjną w jej granicach wyznaczonych sformułowanymi przez stronę zarzutami.

W tej sytuacji, wobec zarzutów skargi kasacyjnej, na tym etapie postępowania sporne pozostawało to, czy w sprawie ziściły się przesłanki określone w art. 116 § 1 pkt 1 lit a/ i b/ o.p., wobec których skarżąca mogła uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Na podstawie tych przepisów przesłanką wyłączającą odpowiedzialność członka

zarządu jest wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy. W granicach wyznaczonych zarzutami skargi kasacyjnej do prawidłowości oceny wyrażonej w zaskarżonym wyroku o braku wystąpienia tej przesłanki egzoneracyjnej odniesie się Naczelny Sąd Administracyjny.

Możliwość uwolnienia się przez członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania kierowanej przez niego spółki możliwa jest m.in. wówczas, gdy we właściwym czasie złożono wniosek o ogłoszenie upadłości. Taka przesłanka egzoneracyjna wynika z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ o.p. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie budzi wątpliwości, że ocena, czy zgłoszenie upadłości nastąpiło we „właściwym czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (por. uchwała NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09, CBOSA). Podkreślić w tym miejscu należy, że współstosowanie art. 116 § 1 ust. 1 lit. a/ o.p. oraz odpowiednich przepisów Prawa upadłościowego i naprawczego jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia terminów i pojęć: zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości – zagadnienia te są natomiast całościowo uregulowane w Prawie upadłościowym i naprawczym, tak więc bez odwołania się do tej ustawy zastosowanie wymienionego na początku przepisu prawa podatkowego nie byłoby możliwe (por. wyroki NSA z: 14 stycznia 2016 r., II FSK 3063/16; 3 lipca 2018 r., II FSK 64/18; CBOSA). Czas właściwy do zgłoszenia wniosku o upadłość należy zatem oceniać poprzez odniesienie się do pojęcia niewypłacalności, użytego w Prawie upadłościowym i naprawczym oraz wskazanych w nim terminów oznaczonych dla upadłego (jego organów) do zgłoszenia wniosku o upadłość (por. wyroki NSA z: 4 września 2019 r., II FSK 3090/17; 3 marca 2017 r., II FSK 807/17; 6 kwietnia 2020 r., II FSK 133/20 oraz R. Dogwier, pkt 1 do art. 116 w L. Leonard (red.), G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, publ. SIP LEX/el. 2020).

Stosownie zatem do art. 10 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r.), upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Zgodnie z kolei art. 11 ust. 1 i 2 p.u.n. dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania

przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje. Dla określenia stanu niewypłacalności bez znaczenia jest przyczyna niewykonywania zobowiązań. Niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn, np. nie wykonuje zobowiązań w celu doprowadzenia swego kontrahenta do stanu niewypłacalności albo też nie wykonuje zobowiązań z przyczyn irracjonalnych (zob. A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze*, Kraków 2003, s. 41 i 42, a także orzecznictwo, m.in. wyrok NSA z 20 kwietnia 2011 r., I FSK 738/10; CBOSA).

Niewypłacalność dłużnika istnieje zawsze, gdy nie wykonuje on swoich wymagalnych zobowiązań (por. wyroki NSA: z 11 kwietnia 2014 r., I FSK 656/13 oraz z 5 marca 2015 r., II FSK 249/13; CBOSA). Nieistotny przy tym jest rozmiar niewykonywanych przez dłużnika zobowiązań. Nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność w rozumieniu art. 11 p.u.n. (por. wyrok NSA z 5 grudnia 2019 r., II FSK 49/18; CBOSA).

Wykładnia powołanych przepisów wskazuje, że dla stwierdzenia niewypłacalności dłużnika wystarczające jest ziszczenie się tylko jednej z dwóch enumeratywnie wymienionych w nich podstaw (zaprzestanie wykonywania wymagalnych zobowiązań lub gdy zobowiązania przekroczą wartość majątku). W sytuacji zaś, kiedy wystąpi podstawa do ogłoszenia upadłości, dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła taka okoliczność, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek, o którym mowa w ust. 1, spoczywa na każdym, kto ma prawo go reprezentować sam lub łącznie z innymi osobami (art. 21 ust. 1 i 2 p.u.n.).

Stwierdzenie przez organ, że członek zarządu nie wystąpił we właściwym czasie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości lub o wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości, wobec czego nie zaistniała przesłanka egzoneracyjna, o jakiej mowa w art. 116 § 1 pkt 1 o.p., wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy w ogóle zaistniały okoliczności uzasadniające zwrócenie się z takim wnioskiem, a jeśli tak, to jaki był właściwy moment na jego wniesienie. Zgodnie z powołaną uchwałą siedmiu sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09, były członek zarządu spółki może uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe, jeżeli w postępowaniu podatkowym wykaże, że w okresie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania układowego.

Jeżeli jednak były członek zarządu powołuje się w toku tego postępowania na okoliczności dowodzące, że w czasie pełnienia przez niego funkcji nie było

podstaw do zgłoszenia stosownego wniosku, wskazując na sytuację finansową spółki, która to potwierdza, to organ tylko wtedy może wydać decyzję o jego odpowiedzialności, gdy wykaże, że sytuacja ta była inna, w szczególności, że wystąpiły okoliczności uzasadniające złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości (por. wyrok NSA z 28 października 2009 r., II FSK 1813/07; CBOSA).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wbrew temu co przyjął sąd pierwszej instancji, w rozpatrywanej sprawie organy obu instancji, mimo wniosków dowodowych składanych przez skarżącą w toku postępowania podatkowego, nie zbadały jednak szerzej faktycznej sytuacji finansowej spółki i tego, czy niewykonywanie wymagalnych zobowiązań miało charakter trwały (czyli świadczyło o niewypłacalności dłużnika), czy tylko przejściowy (co nie uzasadnia złożenia wniosku o upadłość). Z ustaleń organów nie wynika w jasny sposób, że spółka posiadała jeszcze niewykonane zobowiązania wobec jej kontrahentów, jaki był jej majątek i czy pozwalał on na zaspokojenie istniejących zobowiązań w przyszłości. Organy podatkowe odmówiły mimo to przeprowadzenia dowodów mających potwierdzić, że spółka do momentu zgłoszenia wniosku o upadłość przez organ podatkowy jako jej wierzyciela w imieniu Skarbu Państwa w dniu 26 lutego 2019 r. miała na tyle stabilną sytuację finansową, która usprawiedliwiała na wniosek spółki wszczęcie postępowania sanacyjnego na podstawie ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2019 r. poz. 243 ze zm.; dalej: p.r.). Samo wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego w dniu 22 października 2018 r., kiedy skarżąca nie pełniła już funkcji członka zarządu spółki, podważało ocenę organów o jej niewypłacalności w takim stopniu, że istniał obowiązek zgłoszenia wniosku o jej upadłość przed dniem 12 lipca 2016 r. – do tego dnia skarżąca była członkiem zarządu spółki. Nie wyjaśniono tym samym, czy niewykonanie zobowiązań w tym czasie wynikało tylko z przejściowych trudności płatniczych, czy też mogło zostać uznane za trwałe zaprzestanie ich wykonywania. Ocenę tę podjęto pomimo to, że skarżąca wnioskowała o przeprowadzenie dowodu z dokumentów, tj. wydruków z kont rozrachunkowych spółki i z jej rachunku bankowego, z okresu poprzedzającego złożenie wniosku o restrukturyzację, a następnie wniosku o ogłoszenie upadłości. Z oczywistych powodów w tym czasie skarżąca, jako były członek zarządu, nie posiada możliwości prawnych, ani faktycznych, by takie dokumenty pozyskać, konieczne do tego byłoby więc zwrócenie się przez organ prowadzący postępowanie do zarządcy wyznaczonego w postępowaniu sanacyjnym.

Zważywszy na prezentowane w skardze kasacyjnej stanowisko, wyjaśnić należy, że ustalenie czasu właściwego na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką określoną w przepisie prawa podatkowego (art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ o.p.), do stosowania którego są zobowiązane organy podatkowe.

Tym samym ustalenie czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości należy do kompetencji organów podatkowych, prowadzących postępowanie na podstawie art. 116 § 1 o.p. Jest to okoliczność faktyczna, która powinna być ustalona w toku postępowania dowodowego. Takie stanowisko jest już ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych i Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie je podziela.

Powołując się na treść art. 10, art. 11 ust. 1 p.u.n. w brzmieniu przed 1 stycznia 2016 r. organ podkreślił, że spółka od dnia 21 października 2013 r. posiada wymagalne – nieuregulowane do dnia wydania zaskarżonej decyzji – zobowiązania w podatku od towarów i usług. Kwota główna wszystkich nieuregulowanych zobowiązań spółki w podatku od towarów i usług za okres od września 2013 r. do lipca 2014 r. wraz z odsetkami za zwłokę oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych (płatnik) za miesiąc grudzień 2018 r. według stanu na dzień 26 lutego 2019 r. (dzień sporządzenia uproszczonego wniosku o ogłoszenie upadłości), kształtuje się na łącznym poziomie 32 020 304,68 zł. Zdaniem organu odwoławczego stan niewypłacalności powstał na koniec listopada 2013 r., tj. po upływie terminu płatności podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2013 r. Tym samym, licząc dwutygodniowy termin na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęcie postępowania naprawczego (układowego) od dnia 26 listopada 2013 r., organ przyjął, iż jeden z wniosków winien zostać złożony najpóźniej w dniu 10 grudnia 2013 r. Wskazano dalej, iż w stosunku do spółki nie wniesiono o prowadzenie postępowania upadłościowego lub też wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości aż do 20 listopada 2017 r., kiedy to do Sądu Rejonowego dla Łodzi-Śródmieścia w Łodzi wpłynął wniosek o otwarcie postępowania sanacyjnego.

W ocenie sądu pierwszej instancji, także dokonana w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji analiza stanu finansowego spółki, z uwzględnieniem okresu trwałego zaprzestania regulowania zobowiązań wobec Skarbu Państwa (w 2013 r.), w pełni potwierdzała ustalenia organów podatkowych co do możliwości obciążenia skarżącej odpowiedzialnością solidarną za zaległości spółki za wskazane na wstępie zobowiązania podatkowe, a sama skarżąca nie potrafiła powyższym ustaleniom przeciwstawić żadnych argumentów, które mogłyby świadczyć, że nie mogła przy dochowaniu należytej staranności zdobyć wiedzy o rzeczywistej sytuacji spółki.

W skardze kasacyjnej jednak tę ocenę podważano, odwołując się do dowodów obrazujących sytuację finansową spółki w tym czasie, niewskazujących na to, aby w tym czasie na spółce ciążyły niewykonane – wymagalne – zobowiązania. W szczególności nie wskazano na niezapłacone zobowiązania. Nawet gdyby uwzględnić, tak jak to oceniły organy i zaakceptował sąd

pierwszej instancji, zmianę wymagalnych zobowiązań VAT za ten okres (wrzesień i październik 2013 r.), to trudno stwierdzić niewypłacalność spółki, skoro aktywa spółki wynosiły 14 512 tys. zł, a kapitał własny 12 474 tys. zł. W uzasadnieniu decyzji nie wskazano, w jaki sposób decyzja wydana w 2018 r. wpłynęła na możliwości jej wykonania przez spółkę w tym czasie, czy spółka w tym czasie dysponowała środkami niezbędnymi na jej wykonanie. Prawidłowej oceny nie stanowi ogólne odwołanie się do decyzji określającej zobowiązanie podatkowe VAT za kolejne okresy rozliczeniowe. W tym zakresie sam organ wskazuje na inną, nieprecyzyjną datę niewypłacalności – „koniec 2014 r.”

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzuty te zasługiwały na uwzględnienie. Brak wskazania na konkretne niewykonane przez spółkę w tym czasie wymagalne zobowiązania, brak jednoznaczności co do stwierdzenia tej daty w dotychczasowym postępowaniu oznacza konieczność ponownego jej wyjaśnienia. Na konieczność przeprowadzenia w tym zakresie powtórnej oceny wskazują również dane opisujące sytuację finansową spółki szeroko opisane w treści odwołania (s. 36-39). W wydanej decyzji do podanych informacji obrazujących sytuację finansową spółki oraz pozwalających na weryfikację tej oceny dowodów nie odniósł się organ odwoławczy, próbując bezkrytycznie ocenę organu pierwszej instancji. W ogóle pominięto również to, że przed wydaniem decyzji przez organ pierwszej instancji na wniosek spółki wszczęto postępowanie restrukturyzacyjne (sanacyjne) pod nadzorem sądu – postanowienie sądu z 22 października 2018 r. Wywołało to również ten skutek procesowy, że zostało zawieszona prowadzone wobec spółki postępowanie egzekucyjne – postanowienie Sądu Rejonowego z 24 września 2018 r. Zaznaczyć należy, że do tego czasu egzekucja administracyjna z majątku spółki była skutecznie prowadzona – wyegzekwowano 3 778 tys. zł (s. 13 decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wszczęcie wobec spółki postępowania restrukturyzacyjnego (sanacyjnego) na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428; dalej p.r.) może stanowić dowód tego, że były członek zarządu spółki ponoszący odpowiedzialność za jej zaległości wykazał istnienie przesłanek zwalniających go z tej odpowiedzialności na zasadach określonych w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i b/ o.p. Tym bardziej że postępowanie to jest uruchamiane na wniosek dłużnika nie tylko wtedy, kiedy dłużnik jest niewypłacalny, ale również wtedy, kiedy istnieje zagrożenie jego niewypłacalnością. Przez stan zagrożenia niewypłacalnością dłużnika należy rozumieć (...) sytuację dłużnika, którego sytuacja ekonomiczna wskazuje, że w niedługim czasie może stać się niewypłacalny art. 6 ust. 1 i 3 p.r.). Należy również pamiętać, że celem tego postępowania jest uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika przez

umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, a w przypadku postępowania sanacyjnego – również przez przeprowadzenie działań sanacyjnych, przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli. Postępowanie sanacyjne umożliwia dłużnikowi przeprowadzenie działań sanacyjnych oraz zawarcie układu po sporządzeniu i zatwierdzeniu spisu wierzycieli (art. 3 ust. 1 i 5 p.r.). Skoro do wszczęcia przez właściwy sąd tego postępowania doszło w dniu 22 października 2018 r. i usprawiedliwiało jego prowadzenie na podstawie planu restrukturyzacji pod nadzorem zarządcy wyznaczonego przez sąd, to należy rzetelnie przeanalizować, czy można mówić o niewypłacalności spółki już w dniu 10 grudnia 2013 r. Dla przypomnienia, skarżąca nie pełniła funkcji członka zarządu już od 12 lipca 2016 r. i od tego czasu nie miała wpływu na prowadzenie jej spraw. Wpływu na tę ocenę nie może mieć to, że postanowieniem z 31 stycznia 2019 r., (...) Sąd Rejonowy dla Łodzi Śródmieście umorzył postępowanie restrukturyzacyjne wobec spółki, a następnie na wniosek organu postanowieniem z 9 marca 2022 r. ogłosił upadłość spółki. Skarżąca od ponad pięć lat nie pełniła funkcji członka zarządu spółki i nie odpowiadała za jej sytuację finansową.

Oznacza tylko to, że – jak słusznie twierdzi skarżąca – sytuacja finansowa spółki w tym czasie, kiedy była członkiem zarządu, nie została należycie oceniona, a stwierdzenie o jej niewypłacalności należy uznać za co najmniej przedwczesne. W tym zakresie, dokonując ponownej oceny, należy uwzględnić nie tylko wskazane stanowisko spółki oraz przedstawione przez stronę dowody z dokumentów źródłowych spółki. Oceny tej nie można zaaprobować również z tego względu, że do wydania decyzji przez organ pierwszej instancji doszło w okresie zawieszenia postępowania egzekucyjnego bez wyjaśnienia przesłanek bezskuteczności egzekucji (art. 116 § 1 o.p. zdanie wstępne). Na konieczność przeprowadzenia tego rodzaju dowodów wskazywał również brak jednoznacznej oceny organów podatkowych obu instancji co do określenia daty niewypłacalności spółki.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny przychyliła się do stanowiska skarżącej, że analiza tych dokumentów jest niezbędna w niniejszej sprawie, aby możliwe było rzetelne i obiektywne zbadanie przesłanek warunkujących możliwość orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich za zobowiązania spółki. Okoliczności, jakie miały być wykazane za pomocą dowodów wskazywanych przez stronę, były istotne dla rozstrzygnięcia, skoro na członku zarządu ciążył obowiązek wykazania, że wniosek o upadłość został złożony we właściwym czasie. Nie można było zatem oddalić wniosków dowodowych strony, powołując się na to, że okoliczności, na które miały być przeprowadzone wnioskowane dowody, zostały już wykazane za pomocą innych dowodów, skoro skarżący żądał przeprowadzenia dowodów

na tezę przeciwną niż wynikająca z materiałów zebranych przez organ. Ustalenie, w jakich terminach spółka realizowała swoje zobowiązania, od kiedy można stwierdzić trwałe zaniechanie regulowania zobowiązań, jaki był stan przepływów finansowych w tym w okresie, w odniesieniu do daty złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, pozwoli organom w sposób rzetelny i prawidłowy ustalić, czy i kiedy nastąpił stan niewypłacalności spółki, a także, kto i kiedy był zobowiązany do złożenia wniosku o ogłoszenie jej upadłości.

Jak trafnie zarzucono w skardze kasacyjnej, zebrany dotychczas materiał dowodowy nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, kiedy spółka stała się niewypłacalna i w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarczał na ich zaspokojenie. Idąc dalej, niemożliwe było w sposób niebudzący wątpliwości stwierdzenie, kto był wówczas odpowiedzialnym solidarnie członkiem zarządu i kiedy nastąpił „właściwy czas” do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz to, w jakim zakresie obciąża to skarżącą pełniącą funkcję członka zarządu spółki w okresie do 12 lipca 2016 r.

Wprawdzie w orzecznictwie prezentowany jest pogląd, że wiadomości specjalnych nie wymaga również ustalenie sytuacji finansowej czy majątkowej spółki, to jednak na tle okoliczności faktycznych sprawy, po zebraniu całości materiału dowodowego powinien zostać rozważony wniosek strony o przeprowadzenie na podstawie art. 197 § 1 o.p. dowodu z opinii biegłego na okoliczność sytuacji finansowej spółki w okresie, kiedy skarżąca pełniła funkcję członka zarządu oraz wpływu na stan finansowy spółki (jej potencjalną niewypłacalność) ze względu na wydane decyzje określające zobowiązanie podatkowe spółki w podatku od towarów i usług za okres od września 2013 r. do marca 2014 r. Jak podkreślono w wyroku NSA z 16 listopada 2023 r., III FSK 348/22 (CBOSA), stosując art. 116 § 1 o.p. w związku z art. 11 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2016 r., organy podatkowe mogą samodzielnie, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, ocenić, który moment był właściwy dla zgłoszenia przez członka zarządu wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego spółki. Nie wyklucza oczywiście możliwości skorzystania przez organ z pomocy biegłego, w sytuacji stwierdzenia, że okoliczności konkretnej sprawy tego wymagają (art. 197 o.p.). Ustalenie, w jakich terminach spółka realizowała swoje zobowiązania, od kiedy można stwierdzić trwałe zaniechanie regulowania zobowiązań, jaki był stan przepływów finansowych w tym w okresie, w odniesieniu do daty złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, pozwoli organom w sposób rzetelny i prawidłowy ustalić, czy i kiedy nastąpił stan niewypłacalności spółki, a także, kto i kiedy był zobowiązany do złożenia wniosku o ogłoszenie jej upadłości. W tym zakresie należy ponownie rozważyć odpowiedzialność skarżącej w kontekście

„właściwego czasu” na złożenie wniosku o upadłość spółki. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 11 ust. 1 p.u.n. dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Unormowanie to stawia nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika. Nie sposób przyjąć, że wymagalne w 2013 i 2014 r. było zobowiązanie, które zostało określone w decyzji wydanej w 2017 r. Co więcej, przyjęcie wykładni zaprezentowanej przez organ doprowadziłoby do sytuacji, że w istocie zawsze, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, członek zarządu ponosiłby odpowiedzialność, nawet wówczas, gdy ta decyzja została wydana w okresie, gdy status członka zarządu utracił oraz dotyczy zobowiązań z okresu, w którym nie pełnił funkcji członka zarządu. W istocie w takiej sytuacji ten członek zarządu nigdy nie mógłby wykazać istnienia okoliczności egzoneracyjnych w postaci braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Stałoby to w oczywistej sprzeczności z tezą uchwały siedmiu sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09. Odpowiedzialność tej osoby za zaległości spółki byłaby niczym nieograniczona, gdyż nigdy nie mógłby się od niej zwolnić. Zawsze bowiem organ by twierdził, że spółka nie regulowała zobowiązań podatkowych, nawet wówczas, gdy decyzja, w której określono inną wysokość tego zobowiązania niż wykazano w pierwotnej deklaracji, została wydana kilka lat później.

Na uwzględnienie zasługują również zarzuty skargi kasacyjnej odnoszące się do twierdzeń skarżącej, że w rozpoznawanej sprawie, wbrew ocenie wyrażonej w zaskarżonym wyroku, stronie nie dano szans na przedstawienie jej stanowiska co do istnienia okoliczności, iż niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jej winy.

Zgodzić należy się z sądem pierwszej instancji, że o wprowadzonej w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ o.p. przesłance „braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości” można mówić jedynie wtedy, gdy członek zarządu, przy zachowaniu wszelkiej należytej staranności podczas prowadzenia spraw spółki, wniosku takiego nie złożył z przyczyn od niego niezależnych. Dla wykazania tej przesłanki egzoneracyjnej, uwalniającej członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania, nie wystarczy subiektywne poczucie braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość.

Brak takich możliwości musi wynikać z przyczyn od niego całkowicie niezależnych. Na tle tych przepisów wymaga podkreślenia, że orzekając o odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. organ podatkowy jest zobowiązany wykazać jedynie przesłanki pozytywne z art. 116 o.p. (tzn. pełnienie funkcji członka zarządu oraz bezskuteczności egzekucji z majątku spółki), natomiast wykazanie zaistnienia którejkolwiek z przesłanek egzoneracyjnych spoczywa na członku zarządu. W tej kwestii poglądy orzecznictwa są już

utrwalone (por. wyroki NSA z: 5 marca 2015 r., II FSK 249/13; 6 maja 2016 r., II FSK 1771/14; 25 czerwca 2019 r., II FSK 1069/19; 18 maja 2021 r., III FSK 3354/21; CBOSA). Organy podatkowe zaś powinny poddać weryfikacji i ocenie przedłożone przez stronę dowody na okoliczność wystąpienia przesłanki (przesłanek) uwalniającej od odpowiedzialności, przy czym ten obowiązek organów podatkowych nie zmienia zasady, że ciężar dowodu w zakresie wykazania okoliczności uwalniających od odpowiedzialności spoczywa na członku zarządu spółki kapitałowej (por. wyrok NSA z 15 grudnia 2017 r., II FSK 3391/15; CBOSA).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpoznawanej sprawie, wbrew ocenie wyrażonej w zaskarżonym wyroku, stronie nawet nie dano szans na przedstawienie jej stanowiska co do istnienia tej przesłanki. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności wszczęto 15 października 2018 r. i zakończono 21 grudnia 2018 r. (2 miesiące i 1 tydzień). Pominięto przy tym wnioski dowodowe strony zawarte w piśmie procesowym z 17 grudnia 2018 r. Również organ odwoławczy nie odniósł się do tych dowodów, pomimo prawidłowo sformułowanych w tym zakresie zarzutów w odwołaniu. W takiej sytuacji strona nie miała możliwości wykazania istnienia tej przesłanki. Nie rozważono sytuacji prawnej spółki, nadzoru nad jej działalnością, sposobu weryfikacji jej rozliczeń podatkowych na bieżąco wykonywanych przez właściwe organy podatkowe – protokoły kontroli prawidłowości składanych deklaracja VAT-7, dokonywanych zwrotów VAT na rachunek spółki.

Jednocześnie podkreślić należy, że zbadanie przesłanek egzoneracyjnych powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało. Innymi słowy zobowiązania podatkowe, wynikające z później wydanej decyzji określającej, zwiększają pasywa majątku w procesie porównywania z aktywami spółki. Zatem zestawiając zobowiązania spółki z jej majątkiem w aspekcie stwierdzenia przesłanki z art. 11 ust. 2 p.u.n., uwzględniać należy wysokość zobowiązania wynikającego nie ze złożonej pierwotnie deklaracji, lecz z później wydanej decyzji. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje bowiem z mocy prawa.

Za pozbawione usprawiedliwionych podstaw – co już nie miało decydującego wpływu na wynik sprawy – należało uznać pozostałe zarzuty podnoszone przez stronę w skardze kasacyjnej.

Odnosnie do zarzutu braku właściwego podpisu pod decyzją organu pierwszej instancji (art. 210 § 1 ust. 8 w zw. z art. 211 o.p.) sąd pierwszej instancji, odwołując się do akt sprawy, stwierdził, że zgodnie z wymogami wynikającymi z tych przepisów egzemplarz decyzji załączony do akt sprawy zawiera

informację, iż została podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez Naczelnika Urzędu Skarbowego z podaniem stanowiska służbowego imienia i nazwiska. W znajdującej się w aktach sprawy decyzji zawarto pouczenie odnośnie do skutków prawnych złożenia na decyzji podpisu w formie elektronicznej w oparciu o kwalifikowany certyfikat, a także odesłanie do informacji szczegółowych dostępnych na stronach internetowych. Do akt sprawy załączono również dokument w postaci raportu weryfikacji podpisu elektronicznego, stanowiący potwierdzenie złożenia na decyzji podpisu przez Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w dniu 21 grudnia 2018 r. Trafnie zatem uznano te zarzuty za pozbawione usprawiedliwionych podstaw.

Podobnie przedstawia się ocena w zakresie naruszenia przez sąd pierwszej instancji doręczenia odpisu zaskarżonego wyroku (art. 74a p.p.s.a.). Zgodnie z art. 74a § 2 p.p.s.a., jeżeli strona zrezygnuje z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, sąd doręcza pismo w sposób określony dla pisma w formie innej niż forma dokumentu elektronicznego. W takim przypadku należy postępować według reguł wskazanych w art. 75 § 1 p.p.s.a. Pisma w postępowaniu sądowym i orzeczenia doręcza się w odpisach. Jak wynika z akt sprawy, tak postąpiono w rozpoznawanej sprawie.

Także zarzuty skargi kasacyjnej w zakresie wydania decyzji przez organ pierwszej instancji z przekroczeniem terminu ustalonego w art. 118 § 1 o.p. nie miały usprawiedliwionych podstaw. Z przepisu tego wynika, że aby na osobę trzecią można było skutecznie rozciągnąć odpowiedzialność za zaległości podatkowe i inne należności pierwotnego dłużnika, konieczne jest wydanie decyzji o jej odpowiedzialności w prawem przewidzianym terminie. Wynikające z art. 118 § 1 o.p. ograniczenie czasowe prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej należy rozważać w kategoriach przedawnienia prawa do wydania takiej decyzji, chociaż ustawodawca pojęciem takim wprost się nie posługuje. Zgodnie z tym przepisem nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Przepis ten nie przesądza wyrażnie kwestii, czy upływ przewidzianego w nim terminu należy wiązać z decyzją ostateczną czy nieostateczną. Niewątpliwie jednak ustawodawca powiązał ten termin z „wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat”. Z wykładni systemowej tego przepisu wynika argument przemawiający za powiązaniem terminu 5 lat z decyzją wydaną przez organ podatkowy pierwszej instancji (por. wyroki NSA z: 1 lutego 2017 r., II FSK 3638/14; 21 września 2017 r., I FSK 2322/15; 13 listopada 2019 r., II FSK 26/18; CBOSA). Za takim stanowiskiem przemawia konstytucyjny charakter decyzji przenoszącej na członka zarządu odpowiedzialność

za zaległości podatkowe spółki kapitałowej oraz charakter terminu z art. 118 § 1 o.p. Określony w art. 118 § 1 o.p. termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jako określający czas, w którym może dojść do ukształtowania przez organ podatkowy podatkowoprawnego stosunku odpowiedzialności osoby trzeciej, ma charakter terminu materialnego, co czyni ten przepis również przepisem prawa materialnego (por. wyroki NSA z: 5 czerwca 2007 r., I FSK 780/06; 2 sierpnia 2017 r., I GSK 1263/15; publ. CBOSA). Skutki materialnoprawne tego terminu nie są związane z wykonalnością decyzji, gdyż o terminie wykonania decyzji przenoszącej na członka zarządu odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki rozstrzyga art. 118 § 2 o.p. Ponieważ terminy materialne odnoszą się do okresu, w którym może nastąpić ukształtowanie określonych praw i obowiązków, wiązać je należy już z decyzją pierwszoinstancyjną. Dotyczą one bowiem ustalenia, stworzenia, zniesienia lub zmiany konkretnych praw i obowiązków skonkretyzowanego zewnętrznego adresata. Są efektem stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji, aczkolwiek sytuacja w tym zakresie może ulec zmianie w toku postępowania odwoławczego (por. wyroki NSA z: 25 stycznia 2017 r., I FSK 1877/16; 19 sierpnia 2016 r., I FSK 1385/14; CBOSA).

Jeżeli zatem organ pierwszej instancji rozstrzygnął o odpowiedzialności osoby trzeciej, zachowując termin na wydanie decyzji określony w art. 118 § 1 o.p., to organ odwoławczy może orzekać w tym przedmiocie, nawet jeśli omawiany termin już upłynął, jednak z tym zastrzeżeniem, że nie może zwiększyć zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej w porównaniu z treścią rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji (por. m.in. wyrok NSA z 21 września 2017 r., I FSK 2322/15 i przywołane tam orzecznictwo; CBOSA). Sąd w składzie orzekającym w sprawie pogląd ten w pełni podziela. Ponadto podkreślić należy, że omawiany przepis nie wymaga doręczenia decyzji organu pierwszej instancji w przewidzianym terminie (zob. wyroki NSA: z 20 grudnia 2018 r. I FSK 205/17 i powołane tam orzecznictwo, CBOSA; uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, ONSAiWSA 2008, nr 2, poz. 22).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy podzielić pogląd, zgodnie z którym pojęcie „wydania” decyzji, wynikające w szczególności z przepisów procesowych art. 210 § 1 pkt 2 o.p. i art. 212 o.p., jak również poddane badaniu w rozpoznawanej sprawie art. 118 § 1 o.p., odnosi się do sporządzenia aktu zawierającego elementy wyszczególnione w art. 210 § 1 pkt 2 o.p., którego wyrazem jest m.in. złożenie pod decyzją podpisu przez upoważnioną osobę oraz opatrzenie datą jej wydania (zob. np. uchwała NSA z 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10; CBOSA). Mając na uwadze powyższe, zarzut

naruszenia art. 118 § 1 o.p. w okolicznościach niniejszej sprawy uznać należy za bezzasadny.

Do uwzględnienia skargi kasacyjnej nie mogły również doprowadzić podnoszone w niej zarzuty dotyczące wydanej wobec spółki decyzji wymiarowej oraz oceny przez sąd pierwszej instancji przed prawomocnym zakończeniem tego postępowania.

Na wstępie należało wyjaśnić, że w postępowaniu o orzeczenie solidarnej odpowiedzialności członka zarządu ze spółką badane są jedynie przesłanki wynikające z art. 107 § 1, art. 108 § 1 oraz art. 116 § 1 i § 2 o.p. Poza zakresem tego postępowania pozostaje decyzja określająca spółce zobowiązanie w danej wysokości. Postępowanie w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki nie służy do weryfikowania kwot wykazanych w deklaracjach podatkowych. Zasadność, wymagalność i wykonalność zobowiązania samego podatnika w podatku VAT nie podlega rozstrzygnięciu w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, byłego członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, wbrew treści decyzji wydanych przez właściwy organ wobec podatnika – spółki, która stała się podstawą wystawienia w stosunku do podatnika tytułu wykonawczego, realizowanego przez organ egzekucyjny. Ponadto ustawodawca nie przyznał osobie trzeciej, byłemu członkowi zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, legitymacji do ingerowania w stosunek prawny, czy to pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, czy pomiędzy zobowiązanym podatnikiem a wierzycielem podatkowym, w zakresie zasadności, wymagalności i wykonalności zobowiązania w podatku VAT. Jak długo wysokość zobowiązania wynikająca z wydanych wobec podatnika decyzji, będącej podstawą wystawienia tytułu wykonawczego realizowanego przez organ egzekucyjny, nie została zmieniona w stosunku do samego podatnika w stosownym, odrębnym trybie, tak długo jest wiążąca przy rozstrzyganiu o rozmiarze odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za tę zaległość podatkową.

W rozpoznawanej sprawie decyzją z 28 czerwca 2018 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi z dnia 27 lipca 2017 r. określającą spółce zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe: wrzesień 2013 r. – marzec 2014 r. W uzasadnieniu decyzji organ wskazał, że w toku prowadzonego postępowania ustalono, iż strona nienależnie odliczała podatek naliczony wynikający z faktur (dotyczących nabycie m.in., oleju rzepakowego) wystawionych przez wskazane w niej podmioty oraz bezzasadnie zastosowała stawkę 0% w odniesieniu do transakcji rozliczonych jako wewnątrzspółnotowe dostawy towarów zafakturowanych na rzecz również wskazanych w niej podmiotów.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z 8 grudnia 2020 r., I SA/Łd 544/18, oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z 28 czerwca 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 2 lipca 2024 r., I FSK 1218/21, umorzył postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w sprawie ze skargi kasacyjnej spółki od wyroku sądu pierwszej instancji. Kolejnym postanowieniem z 11 grudnia 2024 r., I FSK 1218/21, umorzył postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w sprawie ze skargi kasacyjnej skarżącej jako uczestnika tego postępowania od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 8 grudnia 2020 r., I SA/Łd 544/18. Oznacza to, że wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 8 grudnia 2020 r., I SA/Łd 544/18, stał się prawomocny, ocena prawna w nim wyrażona na mocy art. 153 i art. 170 p.p.s.a. jest wiążąca dla strony, organów oraz innych sądów.

Przeprowadzenie w tym zakresie wnioskowanych w skardze kasacyjnej dowodów podważających ocenę zawartą w tym prawomocnym wyroku byłoby bezprzedmiotowe, ponieważ nie mogłoby wpłynąć na treść decyzji wydanej wobec skarżącej. Zarówno wnioski dowodowe, jak też okoliczności faktyczne, o których wspomina autor skargi kasacyjnej, jak też wreszcie same zarzuty skargi kasacyjnej zmierzają do podważenia tego, co wynika z ostatecznych decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych spółki, w której skarżąca pełniła funkcję członka zarządu. Uzasadniając przytoczone zarzuty, autor skargi kasacyjnej wskazał m.in., że występuje spór odnośnie do okoliczności faktycznych stanowiących podstawę wydania decyzji wymiarowych wobec spółki, za której zaległości odpowiadać ma skarżąca. Naczelny Sąd Administracyjny w tej sytuacji stwierdza, że w postępowaniu tym nie ma możliwości podważenia wysokości zobowiązań podatkowych określonych w decyzji wydanej wobec spółki, ani też tego, czy przyjęte wówczas przez organ okoliczności faktyczne były ustalone prawidłowo. Dlatego zarzut, że organy podatkowe w postępowaniu prowadzonym wobec skarżącej nie przeprowadziły dowodów pozwalających na ocenę dochowania należytej staranności ze strony spółki przy weryfikowaniu jej kontrahentów oraz oceny, czy transakcje, w których uczestniczyła spółka miały charakter „transakcji karuzelowych” są w tym postępowaniu bezzasadne, albowiem okoliczności wskazywane przez autora skargi kasacyjnej leżą poza zakresem ustaleń mających wpływ na odpowiedzialność skarżącego.

Podsumowując, bez wyjaśnienia istnienia wskazywanych przez skarżącą okoliczności mających wpływ na ustalenie stanu niewypłacalności spółki oraz braku jej winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość spółki przedwczesne jest stanowisko organów, że w stosunku do skarżącej wniosek o ogłoszenie upadłości spółki nie został zgłoszony we właściwym czasie, a więc nie zostały

spełnione przesłanki z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. b/ o.p., uwalniające skarżącą od solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Tak też skład orzekający w niniejszej sprawie nie przesądza o jej wyniku, stwierdzając jedynie, że zgromadzony materiał jest niepełny.

W konsekwencji, jak trafnie zarzucono w skardze kasacyjnej, w sprawie doszło do naruszenia przepisów postępowania podatkowego art. 120, art. 121, art. 122, art. 123, art. 124, art. 180 § 1 i 2, art. 181, art. 187 § 1 – 3, art. 188, art. 189 § 1 – 3, art. 191, art. 192, art. 197 o.p., które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego ocena zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego na tym etapie postępowania nie potwierdza trafności stanowiska organów podatkowych, że w sprawie istniały przesłanki do orzeczenia o odpowiedzialności skarżącej za zobowiązania podatkowe spółki. Wbrew ocenie wyrażonej w zaskarżonym wyroku, organy podatkowe, pomijając wnioski dowodowe skarżącej, nie przeprowadziły w zakresie wystarczającym na potrzeby prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy postępowania dowodowego, którego wyniki bez przekroczenia granic ustawowych poddały rzetelnej analizie i ocenie, wyciągając logicznie poprawne i merytorycznie uzasadnione wnioski.

Biorąc pod uwagę wszystkie przedstawione wyżej okoliczności za oparte na uzasadnionych podstawach, należało uznać również zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące niewłaściwego zastosowania art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. b/ i § 4 o.p. W konsekwencji również uzasadnione były zarzuty związane z naruszeniem przez sąd pierwszej instancji art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. poprzez błędne przyjęcie, że organy podatkowe dostatecznie uzasadniły istnienie przesłanki odpowiedzialności skarżącego za zaległości podatkowe spółki, w sytuacji gdy zgromadzony przez te organy materiał dowodowy nie był wystarczający do orzeczenia tej odpowiedzialności na podstawie art. 116 o.p.

Równocześnie ocena dotycząca zasadności zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz prawa materialnego, przesądzając o zasadności skargi kasacyjnej, skutkowałą wydaniem orzeczenia merytorycznego przez Naczelnego Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. Dokonana przez Naczelnego Sąd Administracyjny wykładnia wskazanych wyżej przepisów prawa stanowi wiążącą ocenę prawną w rozumieniu art. 153 p.p.s.a.

O zwrocie kosztów postępowania sądowego od organu na rzecz skarżącej orzeczono na podstawie art. 200, art. 203 pkt 1 oraz art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1934).

8

**WYROK  
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 5 marca 2025 r.  
(III FSK 503/24)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski*

*Sędziowie NSA: Jacek Pruszyński (sprawozdawca), Wojciech Stachurski*

**W świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r., C-277/24, nie ma podstaw do stwierdzenia naruszenia prawa do obrony skarżącego jako osoby trzeciej w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), jeżeli w ramach tego postępowania osoba trzecia nie występowała o zapoznanie jej z dowodami pochodzącymi z postępowania wymiarowego oraz mimo uwzględnienia w materiale dowodowym wskazanej decyzji, nie podjęła jakiegokolwiek próby podważenia ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych w tym postępowaniu.**

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 2023 r. poz. 1634) skargę kasacyjną M.M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III SA/Wa 1561/23 w sprawie ze skargi M.M. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 12 października 2021 r. nr (...) w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i na podstawie art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 209 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od M.M. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 22 listopada 2023 r., III SA/Wa 1561/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę M.M. (dalej: Skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 12 października 2021 r. nr (...) w przedmiocie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności

prezesa zarządu wraz z C. sp. z o.o. (dalej: Spółka) za zaległości podatkowe Spółki w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2016 r., 2017 r. i 2018 r. Wyrok (podobnie, jak pozostałe powołane w uzasadnieniu orzeczenia) jest dostępny w CBOSA).

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji wniósł Skarżący. Działający w jego imieniu pełnomocnik, na podstawie art. 173 § 1 i § 2, art. 174 pkt 2 oraz art. 176 § 1 i § 2 oraz art. 203 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634; dalej: p.p.s.a.) zaskarżył wyrok w całości. Skarżonemu wyrokowi zarzucił:

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, polegające na naruszeniu:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 210 § 1 pkt 8 oraz art. 144 i art. 144b § 1, § 1a pkt 1 i 2, § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.), poprzez niezasadne oddalenie skargi w miejsce jej uwzględnienia i uchylenia zaskarżonej decyzji, pomimo wydania decyzji z naruszeniem wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej oraz zaakceptowanie zaskarżonej decyzji, pomimo że nie spełnia wymogów formalnych z uwagi na brak ważnego podpisu oraz w konsekwencji brak skutecznego doręczenia decyzji, co skutkuje koniecznością uznania, że decyzja nie została doręczona,

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122 o.p. poprzez niezasadne oddalenie skargi w miejsce jej uwzględnienia i uchylenia zaskarżonej decyzji, pomimo wydania decyzji z naruszeniem wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej regulujących zasady postępowania podatkowego, w szczególności naruszenie zasad ogólnych postępowania podatkowego, w postaci zasady legalizmu, zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie oraz zasady prawdy obiektywnej,

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 233 § 1 pkt 1 i art. 233 § 1 pkt 2 oraz art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/, art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 122, art. 123, art. 210 o.p. poprzez niezasadne oddalenie skargi w miejsce jej uwzględnienia i uchylenia zaskarżonej decyzji, pomimo bezpodstawnego utrzymania w mocy decyzji organu pierwszej instancji przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, zwanego dalej organem lub Dyrektorem IAS, zamiast jej uchylenia do ponownego rozpatrzenia, w sytuacji gdy zostały naruszone przez organ podatkowy pierwszej instancji wskazane przepisy Ordynacji podatkowej w następujący sposób:

a) art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. poprzez niewykazanie bezskuteczności egzekucji z majątku Spółki oraz zignorowanie przesłanki egzoneracyjnej wyłączającej odpowiedzialność subsydiarną Skarżącego z powodu braku jego winy

w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, bowiem nie miał wiedzy o zaistnieniu przesłanek upadłości i nie miał możliwości obrony przed wadliwymi decyzjami podatkowymi, którymi organ podatkowy określił zaległości podatkowe, będące przedmiotem odpowiedzialności Skarżącego w niniejszym postępowaniu;

b) art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 122 o.p. poprzez wydanie przez organ podatkowy rozstrzygnięcia, mimo że w sprawie nie został zgromadzony kompletny materiał dowodowy potwierdzający bezskuteczność egzekucji z majątku Spółki, a wcześniej niewypłacalność Spółki uzasadniająca złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości przez Skarżącego;

c) art. 123 o.p. poprzez niedopełnienie przez organ obowiązku wynikającego z art. 200 o.p., co narusza podstawową zasadę procedury podatkowej zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym studium postępowania;

d) art. 210 o.p. poprzez zaniechanie uzasadnienia odpowiedzi na wszystkie zarzuty Skarżącego;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 123 oraz art. 200 o.p. poprzez niezasadne oddalenie skargi w miejsce jej uwzględnienia i uchylenia zaskarżonej decyzji, pomimo przyznania przez Sąd wydania decyzji z naruszeniem wskazanych przepisów poprzez naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu odwoławczym i niedopełnienie obowiązku umożliwienia stronie wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań;

5) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez sporządzenie wadliwego uzasadnienia wyroku w sposób, który nie pozwala na uzyskanie wiedzy i dokonanie oceny zasadności przesłanek, którymi kierował się Sąd, akceptując naruszenia przepisów przez organy podatkowe wskazane wyżej, ograniczając uzasadnienie wyroku w tym zakresie do powielenia uzasadnienia organu, a w zakresie stwierdzenia naruszenia art. 200 § 1 o.p. do stwierdzenia, że uchybienie to nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy wobec uprawnienia strony do zapoznania się z aktami sprawy na wniosek.

W związku z powyższym wniósł o:

1) uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i stwierdzenie nieważności decyzji z uwagi na jej wydanie z rażącym naruszeniem prawa w postaci art. 210 § 1 pkt 8 o.p., ewentualnie

2) uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie,

3) zasądzenie od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych,

4) stosownie do wymogów art. 176 § 2 p.p.s.a. oświadczył, że Skarżący kasacyjnie wnosi o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Ponadto wniósł o przedstawienie przez sąd w niniejszym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu o zgodność z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji art. 116 § 1 pkt 1 i 2 o.p. w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby były członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością uwolnił się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że zobowiązanie podatkowe, stwierdzone decyzją, na podstawie której wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której decyzja zapadła po dacie utraty przez tzw. osobę trzecią statusu członka zarządu spółki.

Pełnomocnik Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie od Skarżącego na rzecz organu kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych – na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a.

Na rozprawie w dniu 5 marca 2025 r. pełnomocnik organu podtrzymał wnioski przedstawione w odpowiedzi na skargę kasacyjną.

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje.**

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

Naczelny Sąd Administracyjny, zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. W sprawie niniejszej Naczelny Sąd Administracyjny nie dopatrywał się okoliczności uzasadniających nieważność postępowania (art. 183 § 2 p.p.s.a.) i rozpoznał skargę kasacyjną w podstawach w niej wskazanych.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że nie zasługują na uwzględnienie najdalej idące zarzuty dotyczące naruszenia art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 210 § 1 pkt 8 oraz art. 144 i art. 144b § 1, § 1a pkt 1 i 2, § 2 o.p., w ramach których Skarżący twierdzi, że zaskarżona decyzja nie spełnia wymogów formalnych z uwagi na brak ważnego podpisu oraz w konsekwencji brak skutecznego doręczenia.

Jak już wyjaśnił Sąd pierwszej instancji, w kontrolowanej sprawie z załączonego raportu weryfikacji podpisu wynika, że osoba, która opatrzyła decyzję z 12 października 2021 r. kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na moment jej podpisania posiadała ważny certyfikat kwalifikowany podpisu (zgodnie z załączonym dokumentem certyfikat ważny był od 13 października 2020 r. do 14 października 2022 r.). Na ocenę prawidłowości podpisania decyzji nie rzutuje zmiana/wygaśnięcie ważności certyfikatu osoby podpisującej się w imieniu organu pod decyzją z 12 października 2021 r. w późniejszym okresie. W szczególności bez znaczenia pozostaje okoliczność, że DIAS w Warszawie (w wykonaniu postanowienia WSA w Warszawie z 4 października 2022 r., III SA/Wa 2983/21) doręczył decyzję z 12 października 2021 r. w formie elektronicznej

pełnomocnikowi skarżącego w dniu 18 stycznia 2023 r., czyli po wygaśnięciu ważności certyfikatu osoby podpisującej. Decydujące dla oceny, czy decyzja została opatrzona podpisem osoby upoważnionej, ma fakt posiadania upoważnienia, w tym – w przypadku decyzji opatrzonej kwalifikowanym podpisem elektronicznym – posiadania ważnego certyfikatu kwalifikowanego podpisu elektronicznego w dacie wydania decyzji, a nie w dacie jej doręczenia.

Przechodząc do dalszych zarzutów skargi kasacyjnej, stwierdzić należy, że wbrew twierdzeniom Skarżącego, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego organy były uprawnione do uznania, że przeprowadzona wobec Spółki egzekucja okazała się bezskuteczna. Bezskuteczność egzekucji ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu, przy czym może to nastąpić jedynie po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego (por. uchwała NSA z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08). W orzecznictwie przyjmuje się, że najmocniejszym dowodem nieskuteczności egzekucji jest umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na brak mienia (np. wyrok NSA z 2 grudnia 2022 r., III FSK 1270/21). Za stwierdzeniem bezskuteczności postępowania egzekucyjnego mogą przemawiać także inne działania organu egzekucyjnego, które nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku spółki (por. wyrok NSA z 20 lutego 2007 r., II FSK 233/06).

W sprawie ustalono, że Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w związku z zaległościami podatkowymi w podatku od towarów i usług za II-IV kwartał 2016 r., I, II kwartał 2017 r., IV kwartał 2018 r. wystawił tytuły wykonawcze, na których podstawie wszczęto egzekucję. Biorąc pod uwagę brak majątku ruchomego i nieruchomego, środków pieniężnych oraz innych wierzytelności i praw majątkowych umożliwiających podjęcie skutecznych czynności egzekucyjnych prowadzących do wyegzekwowania zaległości podatkowych, a także fakt, że w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego nie uzyska się kwot przewyższających wydatki egzekucyjne, postanowieniem z 25 września 2020 r. umorzono prowadzone postępowanie egzekucyjne. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji organ wskazał czynności, jakie zostały podjęte w celu identyfikacji mienia Spółki, które pozwalałoby na realizację celu prowadzonego postępowania egzekucyjnego. W tym zakresie: wystąpiono do Centralnej Bazy Ksiąg Wieczystych, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców; zbadano dane zawarte w systemie OGNIVO, Jednolitym Pliku Kontrolnym oraz bazie POLTAX. Ustalono, że Spółka nie prowadzi działalności pod adresem rejestracyjnym, w dniu 19 września 2019 r. została wykreślona z rejestru podatników VAT. W wyniku zajęcia rachunku bankowego w Banku B. S.A., bank poinformował organ o zbiegu egzekucji prowadzonych przez inne podmioty. Na podstawie analizy czynności podejmowanych przez organ

egzekucyjny należy uznać, że zostały wyczerpane środki umożliwiające wyegzekwowanie zaległości podatkowych Spółki, podmiot ten nie dysponował bowiem majątkiem mogącym być przedmiotem skutecznej egzekucji. Powyższe pozwala uznać za prawidłowy wniosek, że spełniona została przesłanka bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika.

Skarżący, poza ogólnikowymi zarzutami, nie wskazał, jakie składniki majątku Spółki zostały pominięte w postępowaniu egzekucyjnym. Skarżący nie był wprawdzie członkiem zarządu Spółki w czasie, w którym to postępowanie było prowadzone, miał jednak możliwość wskazania w postępowaniu dotyczącym orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej mienia Spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości podatkowych Spółki w znacznej części, a zatem wykazania wystąpienia przesłanki egzenoracyjnej, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 2 o.p. Z możliwości tej jednak nie skorzystał. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego organ podatkowy zasadnie uznał także, że Skarżący nie wykazał, by niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki we właściwym terminie miało nastąpić bez jego winy, co stanowiłoby przesłankę egzenoracyjną z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p.

W rozpatrywanej sprawie organy orzekające prawidłowo przyjęły, że właściwym czasem do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki był listopad 2016 r. Termin ten wynikał z niezrealizowania przez Spółkę zobowiązań wobec: 1) Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga – z tytułu podatku od towarów i usług za II kwartał 2016 r., I-II kwartał 2017 r. oraz IV kwartał 2018 r. oraz z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za VI-XI 2018 r.; 2) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych – z tytułu ubezpieczenia społecznego oraz ubezpieczenia zdrowotnego oraz Funduszu Pracy i FGŚP (za okres od maja do listopada 2018 r.). Stan niewypłacalności Spółki zaistniał w momencie nieuregulowania kolejnego zobowiązania wobec Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga za III kwartał 2016 r. (którego termin płatności przypadał na 25 października 2016 r.). Organ zaznaczył, że sytuacja finansowa Spółki w latach 2016-2019 r. była niekorzystna, ulegała stopniowemu pogorszeniu, a poprzez zaprzestanie spłacania zobowiązań podatkowych powstawały kolejne zaległości. Ustalenia te nie zostały skutecznie podważone w skardze kasacyjnej. Z akt sprawy wynika, że Skarżący nie dopełnił obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Nie zasługują na uwzględnienie zarzuty dotyczące pominięcia, że Skarżący nie ponosi winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, nie miał bowiem wiedzy o zaistnieniu przesłanek upadłości i nie miał możliwości obrony przed wadliwymi decyzjami podatkowymi, którymi organ podatkowy określił wysokość zobowiązań podatkowych, będących przedmiotem odpowiedzialności Skarżącego w niniejszym postępowaniu.

Zaskarżona w sprawie decyzja dotyczy zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za II-IV kwartał 2016 r. oraz I i II kwartał 2017 r., a także IV kwartał 2018 r. Zobowiązania podatkowe za II-IV kwartał 2016 r. oraz I i II kwartał 2017 r. zostały określone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w decyzjach z 24 lutego 2020 r. (doręczonych w dniu 12 marca 2020 r.), natomiast zobowiązanie podatkowe za IV kwartał 2018 r. wynika ze złożonej deklaracji.

W kontekście uwzględnienia przy ocenie przesłanki z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ o.p., zobowiązań podatkowych objętych ww. decyzjami wymiarowymi z 24 lutego 2020 r., wyjaśnienia wymaga, że w tym zakresie decydujące znaczenie miała data powstania zaległości podatkowych Spółki, a nie data ich ujawnienia. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług jest zobowiązaniem powstającym z mocy prawa. W odniesieniu do tego typu zobowiązań podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku we właściwej wysokości i we właściwych terminach, niewypełnianie zaś tych obowiązków uzasadnia wydanie decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p. Nie zmienia to jednak oceny, że zobowiązania te powstały już wcześniej i powinny zostać wykonane w terminach i wysokości przewidzianej w przepisach prawa. Tym samym odpowiedzialność osób trzecich, a więc także członków zarządu spółek kapitałowych, należy powiązać z momentem powstania zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa, ponieważ wtedy zobowiązania te stają się wymagalne. Decyzja wymiarowa nie kształtuje nowego obowiązku podatkowego, ponieważ podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w terminach wyznaczonych przez przepisy prawa. Stosownie do art. 21 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych powstają z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, a zatem zobowiązanie do zapłaty podatku powinno zostać wykonane przez podatnika w terminach wynikających z przepisów prawa i w prawidłowej wysokości, wynikającej z przepisów prawa. Zgodnie z art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.

W świetle powyższego, wbrew temu co wskazuje autor skargi kasacyjnej, bez znaczenia jest okoliczność, że zobowiązania zostały określone w decyzjach wydanych w 2020 r. Istotne jest, że do nieregulowania zobowiązań podatkowych Spółki określonych w decyzji doszło w okresie wykonywania przez Skarżącego obowiązków członka zarządu. Dla zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa wymagalność zobowiązania nie została powiązana z datą wydania lub doręczenia decyzji określającej jego wysokość, ale z terminem płatności określonym przepisami prawa i nie zmienia tego domniemanie, zgodnie z którym, w przypadku zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa,

podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 2 i 3 o.p.). Oznacza to, że zobowiązania były wymagalne każdorazowo z upływem ustawowego terminu płatności podatku z nich wynikającego.

Fakt, że w niniejszej sprawie Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał decyzje określające Spółce zobowiązanie w podatku od towarów i usług za II-IV kwartał 2016 r., I, II kwartał 2017 r. w dniu 24 lutego 2020 r. nie wpływa zatem na to, że ww. zobowiązania podatkowe powstały z mocy prawa i podatnik był zobowiązany do ich prawidłowego obliczenia, zadeklarowania i wykonania w terminie, o którym mowa w przepisach ustawowych, natomiast niewypełnienie przez Spółkę powyższych obowiązków w terminie i we właściwej wysokości nie ma wpływu na datę powstania zobowiązania.

Bez wpływu na ocenę sprawy pozostaje argumentacja Skarżącego, że „Decyzje określające zaległości podatkowe, których dotyczy niniejszy spór, zostały wydane rok po rezygnacji M.M. z członkostwa w zarządzie spółki. Nowy zarząd od decyzji nie odwołał się, z przyczyn, których Skarżący nie zna. Skarżący natomiast odwołać się nie mógł, bo, ani nie wiedział, że takie decyzje zostały wydane, ani, nawet gdyby wiedział, nie miał prawa do działania w imieniu spółki”.

Z akt sprawy wynika, że postępowania podatkowe zakończone wydaniem decyzji z 24 lutego 2020 r. zostały wszczęte: w dniu 11 maja 2018 r. przy wykorzystaniu materiału dowodowego zgromadzonego w toku kontroli podatkowej zakończonej w dniu 14 grudnia 2017 r. oraz w dniu 2 listopada 2017 r. przy wykorzystaniu materiału dowodowego zgromadzonego w toku kontroli podatkowej zakończonej w dniu 24 maja 2017 r. Skarżący został powołany do pełnienia funkcji członka zarządu aktem notarialnym z 30 marca 2015 r., a zrezygnował z funkcji członka zarządu 5 lutego 2019 r. Skarżący miał zatem wiedzę o prowadzonych postępowaniach, w których też mógł uczestniczyć jako ówczesny prezes zarządu Spółki i przedstawić argumentację tego podmiotu. Z tego też względu Skarżący nie może skutecznie powoływać się na zaświadczenie o niezaleganiu z podatkami wydane 23 października 2018 r., które potwierdzało jedynie stan znany organowi w momencie jego wystawienia. Skarżący złożył rezygnację w dniu 5 lutego 2019 r., a następnie zbył udziały w Spółce w dniu 6 lutego 2019 r., czyli w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych. Trudno zatem uwzględnić zarzut, że Skarżący nie miał możliwości udziału w tych postępowaniach. Nadto Skarżący na etapie kontrolowanego postępowania nie podjął jakiegokolwiek próby podważenia ustaleń przedstawionych w decyzjach z 24 lutego 2020 r., ograniczając się do twierdzenia, że nie miał takiej możliwości w postępowaniu wymiarowym.

Nie było podstaw do zastosowania w sprawie wskazywanego w skardze kasacyjnej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 23 kwietnia 2023 r., P 5/19, ponieważ

dotyczy on innego stanu prawnego, jakkolwiek dotyczącego sytuacji podobnej, to jednak odnoszącego się do instytucji prawa cywilnego, a nie publicznego.

Nadto Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 orzekł, 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 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 kontrolowanej sprawie nie ma podstaw do stwierdzenia naruszenia prawa do obrony Skarżącego jako osoby trzeciej w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, ponieważ w ramach tego postępowania Skarżący nie występował o zapoznanie z dowodami pochodzącymi z postępowania wymiarowego oraz mimo uwzględniania w materiale dowodowym wskazanej decyzji, nie podjął jakiejkolwiek próby podważenia ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych w tym postępowaniu.

Sam brak winy w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b/ o.p. jest kategorią obiektywną i można się na nią powoływać jedynie w sytuacji, gdy członek zarządu nie miał żadnych możliwości prowadzenia spraw spółki, a brak tych możliwości wynikał z przyczyn od niego całkowicie niezależnych (por. wyroki NSA z: 28 marca 2018 r., II FSK 817/16; 19 stycznia 2018 r., II FSK 38/16). Jednym z obowiązków członka zarządu jest monitorowanie zadłużenia spółki pozwalające na zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego, co z kolei uwalnia go od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe.

W zakresie obowiązków Skarżącego jako członka zarządu Spółki była kontrola terminowości regulowanych przez nią zobowiązań tak, by nie doprowadzić do naruszenia obowiązków wynikających z obowiązujących przepisów prawa, w tym przepisów podatkowych i do sytuacji zadłużenia Spółki oraz stanu jej niewypłacalności. W sytuacji naruszenia tych obowiązków i niezgłoszenia we właściwym czasie stosownego wniosku przez Skarżącego, miało miejsce zaniechanie wykonania obowiązków członka zarządu.

Ze znajdujących się w aktach sprawy dokumentów nie wynika, aby Skarżący nie miał realnego wpływu na możliwość złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, pomimo wystąpienia podstaw ku temu z uwagi na niepłacenie przez Spółkę wymagalnych zobowiązań. Istniejąca w Spółce sytuacja powinna być znana Skarżącemu z racji pełnionej funkcji prezesa zarządu Spółki. Skarżący nie powołał się na żadne obiektywne przeszkody w wykonywaniu powierzonych zadań.

Nie można podzielić stanowiska Skarżącego, że o jego braku winy świadczyć ma wszczęcie postępowań egzekucyjnych wobec Spółki dopiero w kwietniu 2019 r. oraz w lipcu 2020 r., a więc już po rezygnacji przez Skarżącego z funkcji członka zarządu w dniu 5 lutego 2019 r. oraz sprzedaży przysługujących mu udziałów w Spółce. Moment wszczęcia postępowania egzekucyjnego nie ma wpływu na ocenę stanu niewypłacalności Spółki w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 2344 ze zm.). Także akcentowany przez Skarżącego fakt sprzedaży udziałów w Spółce nie rzutuje na ustalenie braku winy Skarżącego w braku zgłoszenia wniosku o upadłość, skoro przesłanki do złożenia takiego wniosku istniały już od listopada 2016 r., a sytuacja Spółki nie ulegała poprawie.

Nie można również podzielić argumentów Skarżącego, że o braku winy Skarżącego świadczy fakt przekazania swojemu następcy udziałów w Spółce działającej „z płynnością finansową” i „posiadającą w krótkiej perspektywie czasu zdolności do wykonania wymagalnych wierzytelności kontrahentów”. Takie stwierdzenie nie znajduje odzwierciedlenia w stanie faktycznym sprawy, ponadto nie może być uznane za wykazanie braku winy za niezłożenie przez Skarżącego wniosku o upadłość w czasie, w którym pełnił funkcję prezesa zarządu. W sprawie Skarżący prezentował również stanowisko przeciwne – w piśmie z 26 stycznia 2021 r. skierowanym do Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga stwierdził bowiem, że „wyjaśniał wielokrotnie”, że „spółka została sprzedana ze względu na jej trudną sytuację i nowy właściciel w akcie notarialnym przejął na siebie zobowiązania podatkowe ciężące na spółce”. Tym samym Skarżący niejako sam potwierdził (przynajmniej na pewnym etapie postępowania), że rzeczywisty stan finansowy Spółki odzwierciedlał ustalenia poczynione w sprawie przez organy podatkowe. Ustalenia pomiędzy dotychczasowym prezesem Zarządu a osobą nabywającą od niego udziały w Spółce nie mogą skutkować zwolnieniem Skarżącego z odpowiedzialności za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w wymaganym terminie.

Rację zatem należało przyznać organom, które słusznie nie uwzględniły argumentacji Strony w kwestii braku winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, pomimo spełnienia przesłanek do złożenia takiego wniosku.

Nie zasługuje na uwzględnienie zarzut dotyczący naruszenia zasady zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania. W pierwszej

kolejności trzeba zauważyć, że naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 o.p. jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (por. uchwała NSA z 25 kwietnia 2005 r., FPS 6/04). Podstawą do uchylecia zaskarżonej decyzji byłaby w szczególności sytuacja, w której strona skarżąca uprawdopodobniłaby istnienie związku przyczynowego między naruszeniem przez organ odwoławczy obowiązku wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 1 o.p.) a pozbawieniem prawa podatnika do oceny całego zebranego materiału dowodowego i zaferowania nowych dowodów, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy (por. wyrok NSA w Gdańsku z 15 maja 2003 r., I SA/Gd 199/00).

W niniejszej sprawie, DIAS w Warszawie, prowadząc postępowanie odwoławcze, nie wyznaczył Skarżącemu przed wydaniem zaskarżonej decyzji terminu do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, co oznacza naruszenie art. 200 § 1 o.p. Powyższe uchybienie nie mogło mieć istotnego wpływu na wynik sprawy. Z akt sprawy wynika, że Skarżącemu wyznaczono termin do wypowiedzenia się w sprawie na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego (postanowienie z 27 stycznia 2021 r.). Z akt tych wynika również, że organ odwoławczy, wydając zaskarżoną decyzję, nie przeprowadził żadnych nowych dowodów, orzekając na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu pierwszoinstancyjnym. Tym samym nie miała miejsce sytuacja, w której pozbawiono podatnika prawa do oceny zebranego materiału dowodowego i przedstawienia argumentów dotyczących tego materiału dowodowego.

Autor skargi kasacyjnej nie sprecyzował i nie uzasadnił zarzutów naruszenia art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 o.p. oraz art. 210 o.p., co uniemożliwia odniesienie się do nich przez Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dodatkowo zarzut dotyczący art. 210 o.p. nie został dokładnie określony, ponieważ nie zawiera wskazania konkretnej jednostki redakcyjnej tego przepisu, która zdaniem Skarżącego została naruszona. Podobna sytuacja występuje w przypadku zarzutów odnoszących się do art. 123, art. 144 i art. 200 (sprecyzowany jedynie w uzasadnieniu) o.p. Tymczasem Naczelnego Sąd Administracyjny nie może domyślać się intencji Skarżącego i formułować za niego zarzutów pod adresem zaskarżonego wyroku.

Naczelnego Sąd Administracyjny uznał za niezasadny zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Wskazany zarzut może być skutecznie postawiony w dwóch przypadkach: gdy uzasadnienie wyroku nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w tym przepisie i gdy w ramach przedstawienia stanu sprawy wojewódzki sąd administracyjny nie wskaże, jaki stan faktyczny i dla czego przyjął za podstawę orzekania (por. uchwała NSA z 15 lutego 2010 r.,

II FPS 8/09; wyrok NSA z 20 sierpnia 2009 r., II FSK 568/08). Naruszenie to musi być przy tym na tyle istotne, aby mogło mieć wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.) (por. wyrok NSA z 14 czerwca 2024 r., III OSK 2040/22).

Wbrew zarzutom skargi kasacyjnej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wyjaśniono przesłanki, którymi kierował się Sąd pierwszej instancji, oceniając zgodność z prawem rozstrzygnięcia organu podatkowego. W szczególności Sąd odniósł się do zarzutów przedstawionych przez Skarżącego, wyjaśniając m.in. kwestię prawidłowości podpisania decyzji z 12 października 2021 r. W zakresie naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, WSA w Warszawie ograniczył się do stwierdzenia braku jej naruszenia w sposób wskazany w skardze. Sama lakoniczność wypowiedzi Sądu w tym zakresie, mając na względzie przedstawioną powyżej ocenę zarzutu naruszenia art. 123 oraz art. 200 o.p., nie pozwala na stwierdzenie naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Nadto zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie może być wykorzystywany do zwalczania przyjętego w sprawie stanu faktycznego czy dokonanej wykładni prawa.

Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził podstaw do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, o co wnoszono w skardze kasacyjnej.

Mając to na względzie, stosownie do art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął jak w sentencji.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a., a także § 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 2018 r. poz. 265).

## 9

### POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 6 marca 2025 r.  
(II GSK 2383/24)

*Przewodniczący: sędzia NSA Andrzej Skoczylas (sprawozdawca)*

**Pismo Ministra Infrastruktury wydane na podstawie art. 55 ust. 8 ustawy z dnia 3 lipca 2002 r. Prawo lotnicze (Dz.U. z 2022 r. poz. 1235 ze zm.) zatwierdzające plan generalny lotniska nie jest aktem lub czynnością,**

o których mowa w przepisie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), bowiem pismo to nie posiada charakteru władczego i nie dotyczy praw własnościowych skarżącej gminy, stanowiąc jedynie wyrażenie aprobującego stanowiska co do zgodności planu generalnego lotniska z polityką transportową kraju, a więc w zakresie kompetencji przyznanej ministrowi właściwemu do spraw transportu i ściśle określonej w ustawie Prawo lotnicze.

Naczelny Sąd Administracyjny (1) 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) skargę kasacyjną Gminy B. od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2024 r. sygn. akt VI SA/Wa 4538/23 o odrzuceniu skargi Gminy B. na pismo Ministra Infrastruktury z dnia (...) czerwca 2023 r. nr (...) w przedmiocie zatwierdzenia planu generalnego lotniska w zakresie zgodności z polityką transportową kraju i na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 w zw. z art. 193 i art. 33 § 2 powyższej ustawy (2) u m o r z y ł postępowanie z wniosku Z.K. i B.K. o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w charakterze uczestników postępowania.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z 8 kwietnia 2024 r., sygn. akt VI SA/Wa 4538/23, działając na podstawie art. 58 § 1 pkt 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.), odrzucił skargę Gminy B. na pismo Ministra Infrastruktury z dnia (...) czerwca 2023 r., nr (...), w przedmiocie zatwierdzenia planu (...) w zakresie zgodności z polityką transportową kraju. W punkcie 2 postanowienia WSA zwrócił skarżącą uiszczony wpis sądowy od skargi.

Postanowienie Sądu pierwszej instancji zostało wydane w następującym stanie sprawy:

Po rozpatrzeniu wniosku o zatwierdzenie Planu (...) – (...) na lata (...), Minister Infrastruktury pismem z dnia (...) czerwca 2023 r., nr (...), działając na podstawie art. 55 ust. 8 ustawy z dnia 3 lipca 2002 r. Prawo lotnicze (Dz.U. z 2022 r. poz. 1235 ze zm.; dalej: p.l.), zatwierdził Plan (...) – (...) na lata (...) w zakresie zgodności z polityką transportową kraju. Minister Infrastruktury wziął pod uwagę, że Plan (...) został: 1. skonsultowany przez wnioskodawcę z gminami, których tereny zostały objęte Planem; 2. pozytywnie zaopiniowany przez Prezesa Urzędu Lotnictwa Cywilnego; 3. uzgodniony

z Ministrem Obrony Narodowej w odniesieniu do terenów zamkniętych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.); 4. uzgodniony z Ministrem Funduszy i Polityki Regionalnej w zakresie zgodności z programami rządowymi dotyczącymi rozwoju kraju, w tym jego poszczególnych regionów. Organ zatwierdzający uwzględnił również ustalenia Stałego Komitetu Rady Ministrów z dnia 25 maja 2023 r. w zakresie podjęcia decyzji o przeniesieniu ruchu cywilnego z Lotniska Chopina do Lotniska – (...).

W uzasadnieniu pisma zatwierdzającego Plan (...) Minister Infrastruktury wskazał, że koncepcja zawarta w Planie (...) Lotniska – (...) na lata (...) jest zgodna ze Strategią na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), szczególnie w obszarze „transport”, który jest jednym z kluczowych obszarów wpływających na osiągnięcie celów Strategii. Koncepcja jest również zgodna ze Strategią Zrównoważonego Rozwoju Transportu do 2030 roku (SZRT), szczególnie w obszarze 4.2 Transport lotniczy jako element zintegrowanego systemu transportowego. Plan (...) jest jednym z elementów przewidzianego przez SZRT Projektu strategicznego – budowa (...). Koncepcja realizuje również jeden z głównych celów SZRT, tj. zwiększenie dostępności transportowej, przy jednoczesnej poprawie bezpieczeństwa uczestników ruchu i efektywności sektora transportowego, poprzez tworzenie spójnego, zrównoważonego, innowacyjnego i przyjaznego użytkownikowi systemu transportowego w wymiarze krajowym, europejskim i globalnym. Minister Infrastruktury stwierdził, że nie ocenia planowanych działań korporacyjnych i biznesowych opisanych w Planie, ponieważ to do właściciela lub zarządzającego lotniskiem należą wszelkie decyzje związane z rozwojem danego lotniska. Jednocześnie poinformował, że wnioskodawca powinien stale monitorować sytuację i elastycznie reagować na zmieniające się warunki, mając na uwadze, że zgodnie z art. 55 ust. 10 p.l., plan (...) podlega aktualizacji w okresach pięcioletnich lub częściej, jeżeli istniejące lub projektowane cechy techniczno-eksploatacyjne lotniska lub warunki ekonomiczne, operacyjne, środowiskowe, zmiany terminu uruchomienia inwestycji oraz finansowe wymagają wprowadzenia istotnych zmian w tym planie.

Mając powyższe na uwadze, Minister Infrastruktury stwierdził, że Plan (...) – (...) na lata (...) jest zgodny z polityką transportową kraju i spełnia przesłanki do jego zatwierdzenia, wpisując się jednocześnie w rządową koncepcję realizacji (...).

Gmina B. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zaskarżając powyższe pismo Ministra Infrastruktury w całości. Jednocześnie skarżąca wniosła o zarządzenie złożenia przez organ dokumentów złożonych przez gminy w ramach procedury konsultacji projektu planu generalnego z gminami obszaru jego realizacji, opisanymi w pkt 1

zaskarżonego pisma oraz o przeprowadzenie dowodu ze stanowisk organów gmin obszaru realizacji projektu planu generalnego, złożonych w ramach procedury konsultacji projektu planu generalnego, na okoliczność zgłoszonych wad projektu planu generalnego, pominiętych przez Ministra Infrastruktury. Zaskarżonemu rozstrzygnięciu zarzucono naruszenie prawa materialnego, tj.: art. 55 ust. 8 p.l., art. 55 ust. 7 p.l., a także art. 55 ust. 7 w zw. z art. 55 ust. 5 oraz art. 55 ust. 6 pkt 1 i 4 p.l.

W obszernym uzasadnieniu skargi skarżąca przedstawiła argumenty na poparcie podniesionych zarzutów.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej odrzucenie jako niedopuszczalnej ewentualnie o jej oddalenie.

C. Sp. z o.o. w W., działając w charakterze uczestnika postępowania, w odpowiedzi na skargę również wniósł o jej odrzucenie jako niedopuszczalnej, ewentualnie o jej oddalenie.

Odrzucając skargę zaskarżony postanowieniem z 8 kwietnia 2024 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że sądy administracyjne są właściwe w sprawach kontroli działalności administracji publicznej, jeżeli jest ona podejmowana w formie wskazanej w art. 3 § 2 p.p.s.a. WSA dodał, że sąd administracyjny bada z urzędu dopuszczalność drogi sądowniczo-administracyjnej i odrzuca skargę na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., jeżeli sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego.

Sąd pierwszej instancji przywołał treść art. 55 ust. 7 p.l. i wskazał, że plan (...) w zakresie obszaru objętego planem, z określeniem dopuszczalnych gabarytów obiektów budowlanych i naturalnych oraz koncepcji rozwoju przestrzennego wraz z zagospodarowaniem stref wokół lotniska, zakładający lotnisko lub zarządzający lotniskiem konsultuje z gminami, których tereny zostały objęte planem (...). Właściwe organy gminy wyrażają swoje stanowisko i zgłaszają uwagi do planu generalnego w terminie 30 dni od dnia otrzymania planu od podmiotu. Nieprzedstawienie stanowiska ani uwag przez właściwe organy gminy w terminie 30 dni traktuje się jako brak zastrzeżeń do przedstawionego planu generalnego. Zakładający lotnisko lub zarządzający lotniskiem ustosunkowuje się na piśmie do uwag gminy i przedkłada do zaopiniowania Prezesowi Urzędu Lotnictwa Cywilnego skonsultowany w powyższym trybie z gminami plan obejmujący uwagi gminy i stanowisko podmiotu w odniesieniu do uwag gminy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podniósł również, że z treści art. 55 ust. 8 p.l. wynika, iż plan (...) po zaopiniowaniu przez Prezesa ULC w zakresie, o którym mowa w ust. 6 pkt 1-6, oraz po uzgodnieniu z: Ministrem Obrony Narodowej – w zakresie terenów zamkniętych w rozumieniu ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, ministrem właściwym do spraw rozwoju regionalnego – w zakresie zgodności z programami rządowymi dotyczącymi rozwoju kraju, w tym jego

poszczególnych regionów – podlega zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw transportu w zakresie zgodności z polityką transportową kraju.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, wskazane w art. 55 ust. 7 i 8 p.l. czynności opiniujące – uzgadniające naczelnych i centralnych organów administracji rządowej nie rozstrzygają sprawy indywidualnej, w tym sprawy uzyskania zezwolenia na założenie lotniska, natomiast pozwalają tym organom na wyrażenie stanowiska, co do treści planu generalnego, w odniesieniu do przypisanych im działań administracji rządowej lub zakresu działania. Czynności te poprzedzają wszczęcie postępowania administracyjnego w sprawie wydania zezwolenia na założenie lotniska użytku publicznego, co zgodnie z art. 55 ust. 1 p.l. należy do kompetencji Prezesa ULC. W związku z powyższym zaopiniowanie, uzgodnienie i zatwierdzenie planu generalnego przez właściwe organy stanowi realizację polityki kraju w zakresie transportu lotniczego. WSA podkreślił, że w myśl art. 55 ust. 8 cytowanej ustawy, plan (...) dla nowego lotniska musi być zgodny z polityką rozwoju kraju oraz polityką transportową, ustalaną w programach rządowych.

Dokonując oceny charakteru prawnego zaskarżonego aktu, WSA stwierdził, że nie rozstrzyga on sprawy dotyczącej uprawnień właścicielskich gminy, a tym samym nie posiada charakteru władczego, wymaganego art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Jego przedmiotem jest bowiem jedynie zatwierdzenie planu generalnego z polityką transportową kraju. Podjęcie zaskarżonego aktu (pisma) nie nadaje, ani nie zmienia zatem uprawnień lub obowiązków skarżącej. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, zatwierdzenie to jest wydawane jedynie w ściśle określonym zakresie, to jest zgodności z polityką transportową kraju. Tak określony zakres zatwierdzenia nie może być rozszerzony na inne kwestie, czy zagadnienia, gdyż stałoby to w sprzeczności z art. 7 Konstytucji RP, nakładającym na organy władzy publicznej działanie na podstawie i w granicach prawa. Merytoryczny sens zatwierdzenia Planu Generalnego sprowadza się więc do jego uzgodnienia w zakresie zgodności z polityką transportową kraju oraz stwierdzenia zakończenia czynności niezbędnych do skutecznego złożenia przez podmiot zakładający lotnisko wniosku o wydanie zezwolenia na założenie lotniska.

Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko wyrażone w orzecznictwie, zgodnie z którym plan (...) jest aktem o charakterze pośrednim pomiędzy aktem normatywnym a indywidualnym aktem administracyjnym. Akt zatwierdzenia planu generalnego jest wprawdzie skierowany do podmiotu zarządzającego lotniskiem użytku publicznego, jednak zakres jego regulacji wykracza poza określenie praw i obowiązków adresata rozstrzygnięcia. Znaczenie planu generalnego dla innych podmiotów niż ten ostatni następuje nie z mocy jego zatwierdzenia, lecz z mocy ustawy Prawo lotnicze.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił, że zaskarżony akt, z uwagi na brak charakteru władczego w stosunku do skarżącej, nie jest więc aktem lub

czynnością, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Ponadto skarżąca gmina nie ma możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego zatwierdzenia aktu o charakterze pośrednim, stanowiącym połączenie aktu normatywnego i indywidualnego aktu administracyjnego. Odmienne rozumienie treści art. 3 § 2 pkt 4 oraz pkt 5-7 p.p.s.a. świadczyłoby o przyznaniu skarżącej prawa do wniesienia skargi, co skutkowałoby koniecznością oceny przez Sąd zgodności dokonanego przez Ministra Infrastruktury zatwierdzenia z polityką transportową kraju, a co z kolei prowadziłoby do uzyskania wpływu na wykonywanie polityki rządu. W ocenie Sądu, stanowiłoby to naruszenie kompetencji ustrojowych sądów administracyjnych, które wynikają z Konstytucji RP i ustaw o ustroju sądów administracyjnych i o postępowaniu przed tymi sądami.

Reasumując, WSA stwierdził, że skarga jest niedopuszczalna i podlega odrzuceniu, gdyż zaskarżony akt nie mieści się w katalogu aktów i czynności podanych kognicji sądu administracyjnego, a nadto brak jest przepisów szczególnych, które przewidywałyby w takiej sytuacji kontrolę sądownoadministracyjną.

Na marginesie Sąd pierwszej instancji zauważył, że kwestia prawidłowości przeprowadzonych konsultacji przez podmiot zakładający lotnisko, w szczególności co do zakresu wymaganego udostępnienia Planu Generalnego w całości, w sposób wskazany przez skarżącą Gminę, będzie mogła być podnoszona przez skarżącą w postępowaniu administracyjnym dotyczącym wydania zezwolenia na założenie lotniska.

Skargę kasacyjną od powyższego postanowienia złożyła Gmina B., zaskarżając orzeczenie w całości oraz wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych. Ponadto skarżąca kasacyjnie wniosła o rozpoznanie skargi na rozprawie i przeprowadzenie uzupełniającego postępowania w postaci zawiadomienia Wojewody Mazowieckiego z dnia (...) czerwca 2024 r. o wszczęciu postępowania administracyjnego dotyczącego ustalenia lokalizacji dla inwestycji z zakresu (...) na okoliczność wszczęcia tego postępowania na skutek wydania zaskarżonego aktu oraz planów spółki C. dotyczących wyłączenia Gminy B. z prawa własności gruntów objętych zakresem planu (...), który zatwierdzony został zaskarżonym aktem Ministra Infrastruktury.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono naruszenie:

I. przepisów prawa procesowego mających istotny wpływ na treść wydanego postanowienia i wynik sprawy, tj.:

1. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że zaskarżony akt z uwagi na brak charakteru władczego w stosunku do gminy, chociaż w rzeczywistości stanowi czynność z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa;

2. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w zw. z art. 26 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 50 § 1 poprzez niewłaściwe zastosowanie wskazanych przepisów i w konsekwencji uznanie, że gmina nie ma możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego zatwierdzenia aktu o charakterze pośrednim, chociaż zatwierdzenie planu (...) należy do czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa skarżącej gminy oraz jej mieszkańców mających interes prawny do wniesienia skargi.

II. przepisów prawa materialnego mających wpływ na treść wydanego postanowienia, tj.:

1. art. 55 ust. 8 p.l. poprzez niewłaściwe zastosowanie wskazanych przepisów i tym samym pominięcie w postępowaniu poprzedzającym wydanie zaskarżonego aktu podmiotów, którym przysługuje prawo własności do nieruchomości znajdującej się na obszarze objętym Planem (...), które zastąpiono pozornymi konsultacjami z gminami dot. projektu planu generalnego.

Argumentację na poparcie zarzutów sformułowanych w *petitum* skargi kasacyjnej przedstawiono w jej uzasadnieniu. Skarżąca kasacyjnie stwierdziła m.in., że pismo Ministra Infrastruktury z dnia (...) czerwca 2023 r. zatwierdzające Plan (...) jest czynnością materialno-techniczną, czyli tzw. aktem z zakresu administracji publicznej. Brak możliwości zaskarżenia tego pisma przez Gminę B. bezpośrednio dotkniętą jego skutkami stanowiłoby naruszenie podstaw praworządności. Realizacja projektu skutkować będzie zajęciem na jego potrzeby 55% powierzchni Gminy B. Profil gminy zostanie zmieniony z rolniczej na przemysłową, związaną z obsługą komunikacji lotniczej. Ponadto skarżąca kasacyjnie wskazała, że na skutek wydania zaskarżonego aktu zostało wszczęte postępowanie o wywłaszczenie Gminy z działek. Czynność administracyjna w postaci zatwierdzenia planu generalnego wyznacza zatem w sposób władczy obszar i plan dla projektowego lotniska.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o jej oddalenie w całości oraz o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W piśmie procesowym z 4 lutego 2025 r. uczestnik postępowania przedstawił stanowisko wobec skargi kasacyjnej Gminy oraz wniósł o jej oddalenie.

Kolejno, pismem z dnia 25 lutego 2025 r. Z.K. i B.K. złożyli wniosek o dopuszczenie ich do udziału w charakterze uczestników postępowania prowadzonego ze skargi kasacyjnej Gminy B. pod sygn. akt II GSK 2383/24.

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i podlega oddaleniu.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że niniejsza skarga kasacyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 182 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym Naczelny Sąd Administracyjny może rozpoznać

na posiedzeniu niejawnym skargę kasacyjną od postanowienia wojewódzkiego sądu administracyjnego kończącego postępowanie w sprawie. Takim kończącym postępowanie w sprawie jest postanowienie o odrzuceniu skargi.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod uwagę tylko nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie stwierdzono żadnej z przesłanek nieważności wymienionych w art. 183 § 2 p.p.s.a., wobec czego rozpoznanie sprawy nastąpiło w granicach zgłoszonych podstaw i zarzutów skargi kasacyjnej. Stosownie do przepisu art. 176 p.p.s.a., skarga kasacyjna winna zawierać zarówno przytoczenie podstaw kasacyjnych, jak i ich uzasadnienie. Przytoczenie podstaw kasacyjnych oznacza konieczność konkretnego wskazania tych przepisów, które zostały naruszone w ocenie wnoszącego skargę kasacyjną, co ma istotne znaczenie ze względu na zasadę związania Naczelnego Sądu Administracyjnego granicami skargi kasacyjnej.

Zgodnie z art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a skargę kasacyjną można oprzeć na podstawie naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie lub naruszenia przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Autor skargi kasacyjnej oparł zarzuty na obu podstawach określonych w art. 174 p.p.s.a. Ich istota sprowadza się do zakwestionowania stanowiska Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym pismo Ministra Infrastruktury z dnia (...) czerwca 2023 r., zatwierdzające Plan (...) – (...) na lata (...) w zakresie zgodności z polityką transportową kraju, nie stanowi aktu lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. i w związku z tym nie podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego, skutkiem czego sprawa nie została przez WSA rozpoznana co do istoty.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji prawidłowo odrzucił skargę Gminy na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. z uwagi na brak w tej sprawie kognicji sądu administracyjnego.

Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (...). Aby akt lub czynność podlegały kontroli sądu administracyjnego, muszą spełniać następujące warunki: 1) nie mogą mieć formy decyzji lub postanowienia wydanego w postępowaniu jurysdykcyjnym, egzekucyjnym lub zabezpieczającym, 2) muszą mieć charakter publicznoprawny, 3) muszą być skierowane do indywidualnego podmiotu, 4) muszą dotyczyć jego uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaskarżonego pisma Ministra Infrastruktury – wydane na podstawie art. 55 ust. 8 p.l. – nie sposób

uznać za akt lub czynność, o których mowa w przepisie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., bowiem nie spełnia ono wskazanych powyżej warunków, przy czym prawidłowo zauważył Sąd pierwszej instancji, że pismo to nie posiada charakteru władczego i nie dotyczy praw własnościowych skarżącej gminy, stanowiąc jedynie wyrażenie aprobującego stanowiska co do zgodności planu (...) z polityką transportową kraju, a więc w zakresie kompetencji przyznanej ministrowi właściwemu do spraw transportu i ściśle określonej w ustawie Prawo lotnicze.

Wskazać w tym miejscu należy, że do wniosku o uzyskanie zezwolenia na założenie lotniska użytku publicznego wnioskodawca obowiązany jest dołączyć m.in. zatwierdzony przez ministra właściwego do spraw transportu plan (...), stanowiący plan rozwoju tego lotniska, sporządzony na okres nie krótszy niż 20 lat (por. art. 55 ust. 3 pkt 2a w zw. z art. 55 ust. 5 p.l.). Plan (...) z oczywistych względów dotyczy zatem wskazania obszarów nieruchomości przewidywanych do zajęcia pod inwestycję założenia lotniska użytku publicznego, bowiem między innymi taka jest właśnie rola jego utworzenia. Etapem właściwym do zgłaszania przez zainteresowane w tym przedmiocie gminy swoich uwag i stanowisk odnośnie do przedstawionego im planu generalnego, jest więc etap konsultacji podejmowanych przez podmiot zainteresowany założeniem lotniska z gminami, których nieruchomości zostały objęte tym planem, o czym stanowi art. 55 ust. 7 p.l. Podkreślenia nadto wymaga, że przywołany przepis wyraźnie wskazuje, iż konsultacje z gminami co do planu generalnego prowadzone są w ściśle określonym zakresie, o którym mowa w art. 55 ust. 6 pkt 1 i 4 p.l., tj. w zakresie obejmującym: skonsultowanie obszaru objętego planem, z określeniem dopuszczalnych gabarytów obiektów budowlanych i naturalnych; oraz skonsultowanie koncepcji rozwoju przestrzennego wraz z zagospodarowaniem stref wokół lotniska.

Ustawa Prawo lotnicze przewiduje kompleksową procedurę opiniująco-uzgodnieniową, poprzedzającą zatwierdzenie planu generalnego przez Ministra Infrastruktury. Plan (...) musi bowiem zostać zaopiniowany przez Prezesa Urzędu Lotnictwa Cywilnego w szczegółowo określonym ustawą zakresie, a następnie winien zostać uzgodniony z Ministrem Obrony Narodowej oraz ministrem właściwym do spraw rozwoju regionalnego – również w zakresach wskazanych w przywołanej ustawie. Podkreślić należy, że skarżąca Gmina złożyła skargę właśnie na pismo zatwierdzające plan (...) przez Ministra Infrastruktury, a zatem na pismo wydawane na etapie nieznajdującym się pod kognicją sądów administracyjnych, bowiem wszelkie uzgodnienia międzyresortowe planu odnoszą się do konkretnych działów administracji rządowej państwa i odbywają się w ściśle określonych zakresach co do zgodności z konkretnie wskazanymi programami władzy wykonawczej państwa. Jak wynika z treści art. 55 ust. 8 p.l., dokonanie zatwierdzenia planu generalnego przez Ministra Infrastruktury następuje wyłącznie w zakresie zgodności z polityką transportową państwa, a zatem stwierdzić trzeba, że skarżone na obecnym

etapie postępowania pismo stanowi wyrażenie stanowiska natury *stricte* politycznej. Nie może bowiem ująć uwadze, że ustawa Prawo lotnicze w przywołanym przepisie wprost wskazuje zakres, w jakim Minister Infrastruktury dokonuje zatwierdzenia przedłożonego mu planu generalnego, a – co należy podkreślić – zakres ten obejmuje wyłącznie zgodność z krajową polityką transportową. Trudno zaś uznać za właściwe stanowisko skarżącej co do dopuszczalności wniesienia skargi na pismo Ministra Infrastruktury zatwierdzające plan (...) właśnie w tym konkretnie wskazanym zakresie, bowiem powodowałoby to poniekąd otwarcie podmiotom możliwości kwestionowania działań Ministra, podejmowanych w związku z wykonywaną przez niego działalnością polityczną, mającą na celu zakończenie uzgodnień międzyresortowych, a zatem działań o charakterze *stricte* politycznym. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w drodze postępowania sądowoadministracyjnego nie może być dopuszczalna kontrola pism, których przedmiot i treść są zdeterminowane realizowaniem i wypełnianiem przez określony organ założeń polityki kraju, przy czym w przypadku planu (...) w zakresie realizacji państwowej polityki transportowej. Podkreślić bowiem należy, że zaskarżone pismo Ministra na obecnym etapie nie wywiera bezpośredniego wpływu na prawa własnościowe podmiotów, na których obszarze ma zostać wykonana planowana inwestycja.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, warto również zwrócić uwagę na fakt, iż jednym z głównych argumentów przemawiających za brakiem dopuszczalności skarżenia pisma zatwierdzającego przedmiotowy plan (...) co do jego zgodności z polityką transportową kraju, jest obowiązujący trójpodział władzy. Przepis art. 10 ust. 1 Konstytucji RP zakłada, że urząd Państwa opiera się na zasadzie podziału władzy pomiędzy władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą. Zasadą jest zatem brak ingerencji władzy sądowniczej we władzę wykonawczą czy ustawodawczą i odwrotnie. Orzekanie przez sąd administracyjny o prawidłowości pisma Ministra Infrastruktury, wydanego w przedmiocie zatwierdzenia przez ten organ planu (...) w zakresie jego zgodności z polityką transportową kraju, w sposób wyraźny naruszałoby zasadę trójpodziału władzy i stanowiłoby ingerencję władzy sądowniczej w realizowanie politycznych założeń rządu, czyli w materię zarezerwowaną dla władzy wykonawczej państwa. Gwarancją konstytucyjnej zasady wynikającej z art. 10 ust. 1 ustawy zasadniczej jest zatem niewątpliwie zakaz kognicji sądów administracyjnych w sprawach nienależących do ich właściwości i przysługujące sądowi, na mocy art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., uprawnienie do odrzucenia skargi w przypadku, gdy sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego. W konsekwencji stwierdzić należało, że z uwagi na konstytucyjny podział władzy, sąd administracyjny nie może ingerować w prawa i funkcje polityczne wypełniane przez organy administracji rządowej.

Mając na uwadze wyżej poczynione wywody, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że zaskarżone pismo stanowiło jedynie pozytywny wynik

dokonanego przez Ministra Infrastruktury zatwierdzenia przedłożonego mu planu generalnego w zakresie jego zgodności z polityką transportową kraju. Pismo zatwierdzające plan (...) we wskazanym ustawą obszarze nie jest jednak ani aktem, ani czynnością, stanowiącą rozstrzygnięcie władcze organu i bezpośrednio dotyczącą uprawnień skarżącej Gminy.

Z tych też przyczyn nie podlegały uwzględnieniu zarzuty sformułowane w rozpoznawanej skardze kasacyjnej, a Sąd pierwszej instancji – odrzucając skargę na pismo Ministra Infrastruktury w przedmiocie zatwierdzenia planu (...) – nie uchybił normom zawartym w treści art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. oraz art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. Tym samym, skoro żaden z zarzutów skargi kasacyjnej nie okazał się uzasadniony, kontrola zaskarżonego postanowienia Sądu pierwszej instancji musiała wyrazić się w stwierdzeniu jego prawidłowości i zgodności z przepisami prawa. Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., postanowił jak w punkcie pierwszym sentencji postanowienia.

W odniesieniu do zawartego w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosku organu o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego, trzeba stwierdzić, że nie zasługiwał on na uwzględnienie, albowiem przepisy art. 203 i art. 204 p.p.s.a. nie mają zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie sądu pierwszej instancji kończące postępowanie w sprawie (zob. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r., sygn. akt I OPS 4/07).

Jeżeli zaś chodzi o złożony na etapie postępowania kasacyjnego wniosek Z.K. i B.K. o dopuszczenie ich do udziału w toczącym się postępowaniu w charakterze uczestników postępowania, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że warunkiem skuteczności wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w charakterze uczestnika jest spełnienie przesłanek określonych w art. 33 § 2 p.p.s.a. Termin na wstąpienie uczestników, o których mowa w art. 33 § 2 p.p.s.a., nie jest określony w ustawie, co oznacza, że mogą oni zgłaszać wnioski o dopuszczenie do postępowania, dopóki ono się toczy, tzn. do jego prawomocnego zakończenia w drugiej instancji (zob.: J. Drachal, M. Jagielska, M. Cherka, w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2019, s. 245; zob. również: M. Niezgódka-Medek, w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2005, s. 87–88; M. Romańska, w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2005, s. 184). Wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu sądowoadministracyjnym na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a. zainteresowany podmiot może zatem zgłosić w dowolnym czasie, dopóki postępowanie to nie zostanie zakończone. Jednakże

etap postępowania, na jakim wniosek ten jest zgłoszony, przesądza o zakresie czynności tego podmiotu w przypadku dopuszczenia go przez sąd do udziału w sprawie (wyrok NSA z 30 listopada 2012 r., sygn. akt I OSK 2032/12, CBOIS).

W przedmiocie zgłoszonego w rozpoznawanej sprawie wniosku o dopuszczenie podmiotów do udziału w postępowaniu w charakterze jego uczestników istotne znaczenie ma okoliczność, że Naczelny Sąd Administracyjny w dniu procedowania tego wniosku wydał postanowienie, którym oddalił skargę kasacyjną Gminy B. od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 kwietnia 2024 r. o sygn. akt VI SA/Wa 4538/23, o odrzuceniu skargi tej Gminy na pismo Ministra Infrastruktury z dnia (...) czerwca 2023 r. w przedmiocie zatwierdzenia planu (...) w zakresie zgodności z polityką transportową kraju. Skarga Gminy B., mocą tego postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego, została zatem prawomocnie odrzucona. Rozpoznanie wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu wywołanym tą skargą stało się zatem bezprzedmiotowe, ponieważ nie toczy się już postępowanie, którego dotyczy wniosek o dopuszczenie do udziału. W konsekwencji zaistnienie tej okoliczności musiało skutkować umorzeniem postępowania zainicjowanego tym wnioskiem. Zgodnie bowiem z treścią art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a sąd wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania, gdy postępowanie stało się bezprzedmiotowe z innych przyczyn, niż wskazane w pkt 1 (skuteczne cofnięcie skargi) i pkt 2 (śmierć strony). Przepis ten, na mocy art. 193 p.p.s.a., stosuje się odpowiednio do postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 w zw. z art. 193 i art. 33 § 2 p.p.s.a., orzekł jak w punkcie drugim sentencji postanowienia.

## 10

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 8 kwietnia 2025 r.  
(II GSK 2337/21)

*Przewodniczący: sędzia NSA Gabriela Jyz*

*Sędziowie NSA: Elżbieta Czarny-Drożdżejko, Marcin Kamiński (sprawozdawca)*

**W świetle art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.) w zw. z art. 15 tej ustawy i art. 78 Konstytucji RP (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) w zw.**

z art. 71 ust. 1, 3 i 4 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.) w zw. z art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług (Dz.Urz. UE L 1998.15.14 ze zm.) i art. 47 akapit 1 Karty Praw Podstawowych (Dz.Urz. UE C 2007.303.1 ze zm.), jeżeli przed dniem wydania ostatecznej decyzji o wyborze operatora wyznaczonego podmioty będący operatorem pocztowym uznanym za stronę tego postępowania utraci status operatora, to toczące się z jego udziałem postępowanie odwoławcze staje się w tej części bezprzedmiotowe.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 188 w zw. z art. 151, art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargi kasacyjne: (1) O. w K. oraz T. S.A. w W. w zakresie punktu pierwszego zaskarżonej decyzji; (2) O. w K. oraz T. S.A. w W. w zakresie punktu drugiego zaskarżonego wyroku – Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, T. S.A. w W. oraz O. w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2021 r. sygn. akt VI SA/Wa 145/21 w sprawie ze skarg: O. w K. oraz T. S.A. w W. na decyzję Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z dnia 23 listopada 2020 r. nr (...) w przedmiocie wyboru operatora wyznaczonego, oraz u c h y ł a punkty pierwszy i trzeci zaskarżonego wyroku. Ponadto na podstawie art. 203 pkt 2, art. 204 pkt 1 oraz art. 207 § 1 w zw. z art. 205 § 2 powyższej ustawy z a s ą d z a: (1) od O. w K. na rzecz Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej pięćset dziesięć tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego, (2) od T. S.A. w W. na rzecz Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej pięćset dziesięć tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wyrokiem z dnia 17 maja 2021 r., VI SA/Wa 145/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w sprawie ze skarg O. w K. (dalej: O., Związek) oraz T. S.A. w Warszawie (poprzednio: P. S.A; dalej: strona skarżąca, skarżąca, T., P., Spółka) na decyzję Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej (Prezes UKE, organ, skarżony organ) z dnia 23 listopada 2020 r., nr (...), w przedmiocie wyboru operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025: w pkt 1) uchylił pkt I zaskarżonej decyzji; w pkt 2) oddalił skargi w pozostałym zakresie; w pkt 3) zasądził od Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej na rzecz O. oraz na rzecz T. S.A. w W. zwrot kosztów postępowania sądowego.

Prezes UKE 30 grudnia 2014 r. ogłosił konkurs na operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025. Przedmiotem konkursu było wyłonienie operatora pocztowego, który zostanie wybrany na lata 2016-2025 do świadczenia usług powszechnych, o których mowa w art. 45 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.; dalej: p.p.). Ogłoszenie o konkursie zostało zamieszczone w dzienniku o zasięgu ogólnokrajowym (Rzeczpospolita) oraz w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie podmiotowej Prezesa UKE. Organ określił w ogłoszeniu o konkursie przedmiot i zakres konkursu, a także wskazał wymagania w zakresie: warunków świadczenia usług powszechnych w jednolity sposób w porównywalnych warunkach, rozmieszczenia placówek pocztowych oraz nadawczych skrzynek pocztowych operatora wyznaczonego, wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych, zapewnienia świadczenia usług powszechnych po przystępnych cenach, częstotliwości opróżniania nadawczej skrzynki pocztowej i doręczania przesyłek pocztowych, uzyskiwania przez nadawcę dokumentu potwierdzenia przesyłki rejestrowanej. Organ w ogłoszeniu poinformował także o miejscu udostępnienia dokumentacji konkursowej, miejscu i czasie złożenia oferty, terminie złożenia oferty, kryteriach oceny oferty. Jednocześnie wskazano, że w konkursie ocena punktowa ofert zostanie dokonana na podstawie niżej wymienionych kryteriów oceny ofert: 1) zachowania ciągłości świadczenia usług powszechnych, 2) zapewnienia wymaganych wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych oraz dostępności usług powszechnych, 3) kosztu świadczenia usług powszechnych przedstawionego przez operatora pocztowego, 4) zapewnienia rentowności świadczenia usług powszechnych, 5) zdolności realizacji zadań operatora wyznaczonego, w tym wykonywanych na rzecz obronności, bezpieczeństwa państwa lub bezpieczeństwa i porządku publicznego, 6) zdolności ekonomicznej i technicznej operatora pocztowego do świadczenia usług powszechnych. W odpowiedzi na ogłoszenie o konkursie wpłynęły następujące oferty złożone przez operatorów pocztowych: P. (dalej: Oferta nr 1; uczestnik postępowania) i P. S.A. (dalej: Oferta nr 2; P.). Wskazane powyżej oferty złożono w terminie i zostały następnie poddane badaniu w pierwszym etapie badania ofert przez komisję konkursową. Do II etapu badania ofert została zakwalifikowana Oferta nr 1. Prezes UKE 20 maja 2015 r. ogłosił wyniki konkursu na operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025 przez ich wywieszenie w siedzibie UKE oraz zamieszczenie na stronie podmiotowej BIP. Zgodnie z ogłoszonymi wynikami, w wyniku badania ofert w pierwszym etapie konkursu, do drugiego etapu Konkursu zakwalifikowana została Oferta nr 1 (złożona przez P.), natomiast do drugiego etapu Konkursu nie została zakwalifikowana Oferta nr 2 (złożona przez P.). W drugim etapie

konkursu zakwalifikowana Oferta nr 1 uzyskała wynik 210,00 punktów. Pismem z 21 maja 2015 r. Prezes UKE zawiadomił Poczta Polską o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego w sprawie wyboru operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025. W dniu 22 maja 2015 r. OZPNOP złożył wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w sprawie wyboru operatora wyznaczonego na lata 2016-2025. Prezes UKE po rozpatrzeniu tego wniosku, postanowieniem z 5 czerwca 2015 r., dopuścił OZPNOP do udziału w postępowaniu. Postanowieniem z 5 czerwca 2015 r. Prezes UKE włączył do akt postępowania administracyjnego, na podstawie art. 123 § 1 w związku z art. 75 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (k.p.a.), jako materiał dowodowy: dokumenty związane z przeprowadzonym konkursem, tj. kopię protokołu z przebiegu konkursu, egzemplarz Oferty nr 1, kopię dokumentacji konkursowej wraz z wnioskami o jej wyjaśnienie i udzielonymi wyjaśnieniami, kopię dokumentów i danych zgromadzonych w toku konkursu, kopię pisma przewodniczącego komisji konkursowej z 19 maja 2015 r. do Prezesa UKE oraz wynik konkursu. Pismem z 15 czerwca 2015 r. Prezes UKE poinformował P. i O. o możliwości zapoznania się z zebrany materiał dowodowy w sprawie, a także o możliwości ostatecznego wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji co do zebranych dowodów i materiałów w terminie 7 dni od daty otrzymania pisma. Poczta Polska pismem z 15 czerwca 2015 r. wskazała, że włączony do akt postępowania materiał dowodowy w postaci pierwszego egzemplarza Oferty nr 1 zawiera w swej treści zastrzeżone klauzulą „Tajemnica Przedsiębiorstwa” informacje, które spełniają kryteria niezbędne do uznania ich za tajemnicę przedsiębiorstwa. Ponadto pismem z 23 czerwca 2015 r. stanowiącym odpowiedź na pismo Prezesa UKE z 15 czerwca 2015 r. poinformowała, że nie zgłasza uwag co do zebranych w przedmiotowym postępowaniu dowodów i materiałów. Z kolei O., pismem z 19 czerwca 2015 r., wniosł o zawieszenie postępowania administracyjnego w sprawie wyboru operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025. Prezes UKE postanowieniem z 29 czerwca 2015 r. odmówił zawieszenia tego postępowania.

Decyzją z 30 czerwca 2015 r. nr (...) (decyzja pierwszej instancji) Prezes UKE dokonał wyboru Poczty Polskiej jako operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025, określił termin rozpoczęcia wykonywania obowiązku świadczenia usług powszechnych na dzień 1 stycznia 2016 r. i termin zakończenia wykonywania obowiązku świadczenia usług powszechnych na dzień 31 grudnia 2025 r. oraz na podstawie art. 108 § 1 k.p.a. nadał decyzji rygor natychmiastowej wykonalności.

Wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy złożyły P. oraz O.

Decyzją z 6 września 2016 r. nr (...), po rozpatrzeniu wniosków o ponowne rozpatrzenie sprawy złożonych przez P. oraz O., Prezes UKE utrzymał w mocy decyzję pierwszej instancji oraz umorzył postępowania odwoławcze wszczęte w zakresie wniosku P. z uwagi na brak podmiotu stosunku administracyjno-prawnego. Organ uznał, że P. nie jest stroną prowadzonego postępowania w rozumieniu art. 28 k.p.a.

Pismami z 7 października 2016 r. strony skarżące P. oraz O. wniosły do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargi na ww. decyzję.

Wyrokiem z 24 maja 2017 r., VI SA/Wa 2324/16, WSA w Warszawie oddalił skargę O. i skargę P. na decyzję z 6 września 2016 r. W dniu 3 grudnia 2018 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym pod numerem KRS: (...) dokonano wpisu, z którego wynika, że P. S.A. dokonała zmiany nazwy na: T. S.A. (dalej: T.).

Wyrokiem z 23 stycznia 2020 r., II GSK 3251/17, Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpatrzeniu skarg kasacyjnych O. i P., uchylił ww. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie i decyzję z 6 września 2016 r. utrzymującą w mocy decyzję organu z 30 czerwca 2015 r. W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że P., jako podmiot świadczący usługę pocztową, którego dotyczy decyzja organu regulacyjnego, a wcześniej biorący udział w konkursie, jest legitymowany do uruchomienia kontroli takiej decyzji, tj. do żądania, aby organ, który dokonał wyboru jej konkurenta na operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych, ponownie rozpatrzył tę sprawę z uwzględnieniem jej stanowiska i zarzutów, a co się z tym wiąże, również do poddania ostatecznej decyzji w tym przedmiocie kontroli sądowej.

W dniu 21 lipca 2020 r. T. zawiadomiła Prezesa UKE o zakończeniu z dniem 31 lipca 2020 r. działalności pocztowej. Pismem z 4 sierpnia 2020 r. Prezes UKE zawiadomił T. o jej wykreśleniu z dniem 1 sierpnia 2020 r. z rejestru operatorów pocztowych. Postanowieniem z 28 września 2020 r. Prezes UKE włączył do akt postępowania materiał dowodowy w postaci: 1. zgłoszenia operatora pocztowego T. z 17 lipca 2020 r. zakończenia wykonywania działalności pocztowej; 2. zawiadomienia Prezesa UKE z 4 sierpnia 2020 r. o wykreśleniu wpisu z rejestru operatorów pocztowych operatora pocztowego T.

Zaskarżoną decyzją Prezes UKE utrzymał w mocy decyzję z dnia 30 czerwca 2015 r. w sprawie wyboru P. jako operatora wyznaczonego do świadczenia usługi powszechnej w latach 2016-2025 (pkt I) oraz umorzył postępowanie wszczęte w zakresie wniosku T. z 14 lipca 2015 r. o ponowne rozpatrzenie sprawy (pkt II).

W uzasadnieniu decyzji Prezes UKE wskazał, że brzmienie przepisu art. 71 p.p., art. 28 k.p.a oraz art. 22 ust. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług

pocztowych Wspólnoty (Dz.Urz. UE L 2008.52.3), których naruszenie wskazał NSA, nie uległy zmianie. Zmianie natomiast uległ stan faktyczny, polegający na zakończeniu prowadzenia działalności pocztowej przez P. (obecnie: T.) i wykreśleniu tego podmiotu z rejestru operatorów pocztowych. W związku z powyższym Prezes UKE stwierdził, że, przystępując do ponownego rozpatrzenia sprawy wszczętej wnioskiem skarżących, zobowiązany jest wziąć przedmiotową okoliczność pod uwagę. Organ zaznaczył, że postępowanie z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zostało skutecznie wszczęte w wyniku złożenia w terminie wniosku przez O., jak i przez P., które w momencie składania tych wniosków były podmiotami legitymowanymi do ich złożenia. Prezes UKE wskazał, że warunki przystąpienia do konkursu (wskazane w przepisie art. 71 ust. 2 p.p.) oraz przesłanki wyboru operatora wyznaczonego (wskazane w przepisie art. 71 ust. 3 p.p.) zostały określone w taki sposób, aby zapewnić wybór operatora zobowiązanego do świadczenia usług powszechnych, który zapewni świadczenie tych usług. Zgodnie z art. 71 ust. 3 p.p. Prezes UKE dokonuje wyboru operatora wyznaczonego, mając na uwadze: 1) zachowanie ciągłości świadczenia usług powszechnych; 2) zapewnienie wymaganych wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych oraz dostępności usług powszechnych; 3) koszt świadczenia usług powszechnych przedstawiony przez operatora pocztowego; 4) zapewnienie rentowności świadczenia usług powszechnych; 5) zadania operatora wyznaczonego, w tym wykonywane na rzecz obronności, bezpieczeństwa państwa lub bezpieczeństwa i porządku publicznego; 6) zdolność ekonomiczną i techniczną operatora pocztowego do świadczenia usług powszechnych. Organ zważył, że istota przesłanki zachowania ciągłości świadczenia usług powszechnych zalicza się na nieprzerwanym przyjmowaniu, sortowaniu, przemieszczaniu i doręczaniu przesyłek listowych, przesyłek dla ociemniałych oraz paczek pocztowych, a także na sortowaniu, przemieszczaniu i doręczaniu nadesłanych z zagranicy paczek pocztowych. Jednocześnie Prezes UKE podkreślił, że proces ten powinien odbywać się w sposób jednolity w porównywalnych warunkach, przy zapewnieniu na terytorium całego kraju rozmieszczenia placówek pocztowych operatora oraz nadawczych skrzynek pocztowych odpowiedniego do zapotrzebowania na danym terenie, a także z zachowaniem wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych, po przystępnych cenach i z częstotliwością zapewniającą co najmniej jedno opróżnianie nadawczej skrzynki pocztowej i doręczanie przesyłek pocztowych, co najmniej w każdy dzień roboczy i nie mniej niż przez 5 dni w tygodniu, z wyłączeniem dni ustawowo wolnych od pracy, jak również w sposób umożliwiający uzyskanie przez nadawcę dokumentu potwierdzającego odbiór przesyłki rejestrowanej. Mając powyższe na uwadze, w ponownie dokonanej przez Prezesa UKE ocenie, spełnienie

powyższych warunków możliwe jest jedynie przez takiego operatora pocztowego, który posiada odpowiednią liczbę placówek własnych w sieci placówek pocztowych, odpowiednią liczbę doręczycieli, zdolność do działania w trybie awaryjnym oraz rezerwy (wydajność) w centrach rozdzielczych. Nie powinno ulegać wątpliwości, że jedynie posiadanie odpowiednich zasobów ludzkich, materialnych oraz odpowiednia organizacja przedsiębiorstwa, w tym przygotowanie na kontynuowanie działalności w sytuacjach nietypowych, gwarantuje nieprzerwalność świadczenia usług powszechnych na terytorium całego kraju z zachowaniem odpowiednich warunków ich świadczenia. Prezes UKE zwrócił uwagę, że Poczta Polska na dzień składania Oferty posiada 7266 placówek pocztowych, w tym 4627 placówek własnych. Oznacza to, że procentowy udział własnych placówek pocztowych w sieci placówek pocztowych P. wynosi 63,7%. W ocenie Prezesa UKE, liczba posiadanych przez P. placówek własnych gwarantuje zachowanie ciągłości świadczenia usług powszechnych. Ponadto według organu, P. posiada zdolność działania w trybie awaryjnym rozumianą jako gwarancję prowadzenia nieprzerwanej działalności pocztowej w warunkach zaistnienia sytuacji nadzwyczajnych. Organ podkreślił, że przyjęte przez niego kryterium ocenne koresponduje z wymogami określonymi w dokumentacji konkursowej, która została opracowana zgodnie z postanowieniami § 4 rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 25 listopada 2013 r. w sprawie konkursu na operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych (rozporządzenie), wobec czego jej celem było zapewnienie przejrzystości całej procedury, poszanowania zasady wolnej konkurencji, zapewnienie dostępu do udziału w konkursie wszystkim podmiotom zdolnym do wykonywania obowiązków operatora wyznaczonego oraz zapewnienie równych szans tym podmiotom na każdym etapie konkursu. Tym samym dokonanie przez Prezesa UKE oceny spełnienia omawianego wymogu na podstawie wyników zawartych w Ofercie nr 1 urzeczywistnia ww. gwarancje w niniejszym postępowaniu. Stosownie do brzmienia przepisu art. 71 ust. 3 pkt 2 p.p. Prezes UKE wyjaśnił, że dokonując ww. oceny miał na uwadze zapewnienie przez operatora wyznaczonego wymaganych wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych w okresie, na który taki operator został wyznaczony, tj. w latach 2016 – 2025. Ocenie podlegał więc potencjał prowadzonej przez P. działalności pocztowej, jego zasoby i możliwości pozwalające na zachowanie wskaźników czasu przebiegu przesyłek pocztowych. Prezes UKE stwierdził, że własne badanie wyników czasu przebiegu przesyłek pocztowych dokonane przez P. zostało przeprowadzone zgodnie z opisem w Ofercie P., której założenia przy jej poprawnym zastosowaniu gwarantują prawidłowość otrzymanych wyników. Prezes UKE zaznaczył, że P. spełnia wymóg zapewnienia dostępności usług powszechnych poprzez zorganizowanie

prowadzenia działalności pocztowej w sposób zapewniający: a) rozmieszczenie placówek pocztowych zgodnie z kryteriami określonymi przez Prezesa UKE, mając na uwadze regulacje przepisu § 24 ust. 1, 2, 3 i 5 rozporządzenia w sprawie usługi powszechnej, b) zapewnienie dostępu osób niepełnosprawnych do usług pocztowych, co stanowi wypełnienie obowiązku nałożonego przez przepis art. 62 p.p., c) wypełnienie obowiązku nałożonego przez przepis § 25 rozporządzenia w sprawie usługi powszechnej w zakresie pracy placówek pocztowych we wszystkie dni robocze, z wyjątkiem sobót, co najmniej 5 dni w tygodniu, z zastrzeżeniem, że jeżeli w tygodniu przypada dzień ustawowo wolny od pracy, liczba ta może być odpowiednio niższa. Zdaniem organu, P. spełnia omawiany wymóg, albowiem każda placówka pocztowa P. oznakowana jest w sposób widoczny jednoznacznie wskazujący i identyfikujący placówkę pocztową operatora pocztowego, placówki pocztowe P. są zorganizowane w sposób zapewniający zachowanie tajemnicy pocztowej i bezpieczeństwo obrotu pocztowego, a także w placówkach pocztowych P., w których prowadzona jest inna niż pocztowa działalność gospodarcza, stanowisko obsługi klientów w zakresie usług pocztowych jest wyodrębnione i oznakowane w sposób widoczny, jednoznacznie wskazujący i identyfikujący P. W ocenie organu została również spełniona przesłanka kosztu świadczenia usług powszechnych przedstawiona przez operatora pocztowego. Prezes UKE wskazał, że ocena tej przesłanki została dokonana w oparciu o przedstawione przez P. planowane na czas składania Oferty wartości kosztów z tytułu świadczenia usług powszechnych (odrębnie dla roku 2016, 2017 i 2018), przy założeniu (w celu porównywalności wyników) dla poszczególnych lat jednakowego poziomu wolumenów usług pocztowych. Prezes UKE, dokonując oceny spełnienia przesłanki zapewnienia rentowności świadczenia usług powszechnych w zakresie planowanych wyników netto ze świadczenia usług powszechnych jednocześnie ustalając, czy wartość wyników jest dodatnia, czy ujemna, wskazał, że wartość dodatnia w kolejnych latach, od roku 2016 do 2018, umożliwia operatorowi pocztowemu świadczenie usług powszechnych w sposób ciągły i zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi. Organ podniósł, że rentowność zaprezentowana w Ofercie P. została oceniona na podstawie przedłożonych planowanych wyników netto ze świadczenia usług powszechnych odrębnie dla każdego roku w latach 2016-2018. Prezes UKE uznał, że zgromadzony materiał dowodowy potwierdza zdolność P. do wykonywania zadań wynikających z obowiązków nałożonych przepisami szczególnymi na organy państwowe. Wskazać bowiem należy, że w celu zapewnienia bezpieczeństwa i porządku publicznego w państwie, przepisy określają obowiązki organów państwowych w tym zakresie. Z kolei organy państwowe, wykonując nałożone obowiązki, realizują je przy udziale podmiotów trzecich, w tym

operatorów pocztowych. Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że P. dysponuje rezerwami środków transportu umożliwiającymi przewóz dodatkowych wolumenów przesyłek pocztowych, a ponadto realizuje umowy o świadczenie usług pocztowych, w zakresie przesyłek pocztowych, których roczne wolumeny znacznie przekraczają ustalone przez Prezesa UKE minimum oraz ma zapewnione poprawne wskaźniki rentowności aktywów, kapitału własnego oraz sprzedaży za 2013 r. Odnosząc się do kwestii umoczenia postępowania wszczętego w zakresie wniosku T., organ stwierdził, że skoro P. obecnie nie prowadzi działalności pocztowej (nie jest operatorem pocztowym wpisanym do rejestru operatorów pocztowych), to przestał być on postrzegany w kategoriach konkurenta rynkowego P. Dlatego też, podmiot ten w toku postępowania z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy utracił status podmiotu stosunku administracyjnoprawnego. Postępowanie odwoławcze w stosunku do P. z dniem 1 sierpnia 2020 r. stało się zatem bezprzedmiotowe. Innymi słowy P., z chwilą wykreślenia z rejestru operatorów pocztowych, utraciła status strony postępowania administracyjnego.

Pismami z 30 grudnia 2020 r. skarżący (O. oraz T.) wnieśli do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargi na ww. decyzję.

W odpowiedzi na skargi organ wniósł o odrzucenie skargi T., ewentualnie o jej oddalenie oraz o oddalenie skargi O.

W pismach procesowych z 17 maja 2021 r. uczestnik wniósł także o oddalenie skarg w całości.

Postanowieniem z 17 maja 2021 r., na podstawie art. 111 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie połączył sprawy o sygn. akt VI SA/Wa 145/21 oraz sygn. akt VI SA/Wa 198/21 do ich wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia oraz dalszego prowadzenia pod sygn. akt VI SA/Wa 145/21.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie opisanym na wstępie wyrokiem uchylił pkt I zaskarżonej decyzji, oddalił skargi w pozostałym zakresie oraz zasądził od organu rzecz skarżących zwrot kosztów postępowania.

Sąd Wojewódzki wskazał, że zaskarżoną decyzją Prezes UKE utrzymał w mocy decyzję pierwszej instancji w sprawie wyboru P. jako operatora wyznaczonego do świadczenia usługi powszechnej w latach 2016-2025 (pkt I sentencji zaskarżonej decyzji) oraz umorzył postępowanie wszczęte w zakresie wniosku T. z 14 lipca 2015 r. o ponowne rozpatrzenie sprawy (pkt II sentencji zaskarżonej decyzji). WSA w Warszawie podniósł, że w świetle treści rozstrzygnięcia zaskarżonej decyzji i jego uzasadnienia oraz zarzutów sformułowanych w skargach, zasadniczego znaczenia nabierają w jego ocenie dwie kwestie. Pierwsza z nich dotyczy zasadności stwierdzenia przez organ przy ponownym rozpatrzeniu sprawy

zaistnienia przesłanek z art. 71 ust. 3 p.p., w oparciu o okoliczności faktyczne objęte treścią Oferty P, a nie w oparciu o okoliczności istniejące w dacie wydawanego rozstrzygnięcia. Druga zaś kwestia, istotna z punktu widzenia dokonywanej przez Sąd Wojewódzki kontroli zaskarżonej decyzji, wymagała z kolei rozważenia, czy w sprawie doszło do naruszenia art. 153 w związku z art. 193 p.p.s.a. z uwagi na przyjęty sposób załatwienia sprawy (w punkcie 2 zaskarżonej decyzji) poprzez umorzenie postępowania z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy złożonego przez T. Sąd pierwszej instancji podzielił i przyjął za swoje stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego ujęte we wspomnianym wyroku z 23 stycznia 2020 r., że postępowanie konkursowe oraz postępowanie administracyjne w sprawie wyboru operatora wyznaczonego są postępowaniami odrębnymi niezależnymi. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyroku, postępowanie konkursowe nie jest administracyjnym postępowaniem jurysdykcyjnym w rozumieniu k.p.a. Jest ono prowadzone przez komisję konkursową, niebędącą organem administracji i niewyposażoną przez ustawę w kompetencję administracyjną do władczego rozstrzygnięcia indywidualnej i konkretnej sprawy administracyjnej. Sąd Wojewódzki zauważył, że konsekwencją tego jest m.in. to, że nie ma tutaj automatyzmu w wyborze operatora wyznaczonego, a organ zobligowany jest do rzetelnego rozważenia tego wyboru w świetle wymogów dyktowanych treścią art. 71 ust. 3 p.p. Sąd pierwszej instancji wskazał, że przesłanki określone w art. 71 ust. 3 p.p., które winien organ wziąć pod uwagę przy wydawaniu decyzji w sprawie, dotyczą danych ze swej istoty zmiennych w czasie (art. 71 ust. 3 pkt 3 i 6 p.p.), jak i tych, których wystąpienie jest przez organ – w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy sprawy – uznawane za zapewnione na etapie wydawania decyzji o wyborze operatora wyznaczonego (art. 71 ust. 3 pkt 1, 2, 4 i 5 p.p.). WSA w Warszawie zauważył w tym kontekście, że od czasu przeprowadzenia konkursu w 2015 r. aktualność danych objętych dokumentami składanymi wraz z Ofertą mogła ulec istotnej zmianie. Wskazał także, że Prezes UKE, wydając zaskarżoną decyzję w 2020 r., nie poczynił żadnych dodatkowych ustaleń faktycznych w tym zakresie, a zatem nie uaktualnił materiału dowodowego koniecznego dla rozważenia kryteriów wskazanych w art. 71 ust. 3 p.p. Sąd Wojewódzki wskazał, że w świetle utrwalonego orzecznictwa sądowego rozstrzygnięcie w sprawie administracyjnej należy opierać na stanie faktycznym istniejącym w dacie wydania decyzji administracyjnej, a wymogowi temu powinien sprostać zarówno organ administracji publicznej wydający decyzję w pierwszej instancji, jak i organ odwoławczy. Podsumowując, Sąd pierwszej instancji zauważył, że potwierdzenie w zaskarżonej decyzji – utrzymującej w mocy decyzję pierwszej instancji, w której dokonano wyboru P. na operatora wyznaczonego – stanu ziszczenia się przesłanek określonych we wspomnianym przepisie prawa, „nie może być pozorne”, tj. powielające ustalenia poczynione kilka lat wcześniej i to bez rozważenia ich dalszego

utrzymywania się, pomimo upływu tak długiego czasu. Uchybienie tej zasadzie przesądza zatem o naruszeniu przepisów postępowania administracyjnego, to jest art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. Sąd pierwszej instancji nie podzielił przy tym stanowiska organu, że z powinności uwzględnienia zmieniających się okoliczności sprawy zwolnić miałyby go możliwość zastosowania instytucji przewidzianej w art. 78 p.p. (uchylenie decyzji o wyborze operatora wyznaczonego na skutek zaistnienia jednej z przesłanek wskazanych w tym przepisie prawa). Sąd Wojewódzki podzielił natomiast stanowisko Prezesa UKE, co do braku podstaw dla formułowania zarzutu naruszenia przepisu art. 153 w związku z art. 193 p.p.s.a. przez pominięcie oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 stycznia 2020 r., II GSK 3251/17. WSA w Warszawie wskazał następnie, że podziela pogląd organu, że podmiot: T. S.A. z dniem wykreślenia jej z rejestru operatorów pocztowych (1 sierpnia 2020 r.) utraciła przymiot strony na etapie postępowania z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, a zatem w tym zakresie postępowanie odwoławcze powinno zostać umorzone. Końcowo WSA w Warszawie wskazał, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ będzie zobowiązany do wydania decyzji w sprawie wyboru operatora wyznaczonego w oparciu o art. 71 ust. 3 i ust. 4 p.p., przy uwzględnieniu okoliczności stanu faktycznego zaistniałych także po złożeniu Oferty, a pozwalających na weryfikację spełnienia warunków określonych art. 71 ust. 3 p.p. zgodnie z wymogami, jakie w tym zakresie powinny być spełnione. Sąd Wojewódzki podkreślił, że ustalenia te mogą być w miarę potrzeby poczynione w oparciu o Ofertę, pozyskane dodatkowo od uczestnika dokumenty i informacje, jak i znane Prezesowi UKE z urzędu fakty dotyczące dotychczasowego świadczenia usługi powszechnej przez P.

Skargi kasacyjne od powyższego wyroku złożył organ, T. oraz O.

Organ w skardze kasacyjnej zaskarżył wyrok w części obejmującej punkt pierwszy, wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy w tym zakresie do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz oddalenie skargi oraz zasądzenie od skarżącej na jego rzecz kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.), tj. art. 71 ust. 3 p.p. w zw. z art. 78 p.p. poprzez błędne uznanie, że Prezes UKE, wydając drugoinstancyjną decyzję w przedmiocie wyboru operatora wyznaczonego do świadczenia usługi powszechnej na określony czas, oceniając spełnienie przez operatora przesłanek określonych w art. 71 ust. 3 p.p.p. powinien ustalenia poczynione w tym zakresie na podstawie oferty operatora złożonej w toku konkursu uzupełnić o dalsze okoliczności, które miały miejsce w okresie między

konkursem a wydaniem decyzji drugoinstancyjnej, pomimo faktu że decyzja ta została wydana kilka lat po rozstrzygnięciu konkursu i w momencie, kiedy operator od kilku lat świadczy już usługę powszechną.

W skardze kasacyjnej T. zaskarżyła wyrok w części (w zakresie punktu drugiego wyroku), wnosząc o jego zmianę w tym zakresie przez uchylenie punktu drugiego decyzji Prezesa UKE z 23 listopada 2020 r. oraz zasądzenie od organu na jej rzecz kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1. prawa materialnego, tj. art. 28 ustawy k.p.a. w związku z art. 78 Konstytucji RP poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że wykreślenie z rejestru operatorów pocztowych w toku postępowania o ponowne rozpatrzenie sprawy skutkowało utratą przez T. przymiotu strony w postępowaniu administracyjnym w przedmiocie wyłonienia operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016-2025;

2. naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 151 p.p.s.a. w związku z naruszeniem art. 138 § 1 lit. c/ k.p.a. oraz art. 15 k.p.a. poprzez oddalenie skargi, w sytuacji gdy brak było podstaw do umorzenia postępowania administracyjnego wszczętego z wniosku T. ze względu na posiadanie przez nią aktualnego interesu prawnego, a w konsekwencji pozbawienie T. możliwości rozpatrzenia jej wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy merytorycznym rozstrzygnięciem Prezesa UKE i pozbawienie jej prawa do dwuinstancyjnego postępowania.

W skardze kasacyjnej O. zaskarżył wyrok w części (w zakresie punktu drugiego wyroku), wnosząc o jego zmianę w tym zakresie przez uchylenie pkt 2 decyzji Prezesa UKE z 23 listopada 2020 r. oraz zasądzenie od organu na jego rzecz kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1. prawa materialnego, tj. art. 28 k.p.a. w związku z art. 78 Konstytucji RP poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że wykreślenie z rejestru operatorów pocztowych w toku postępowania o ponowne rozpatrzenie sprawy skutkowało utratą przez spółkę T. S.A. (poprzednio P. S.A.) przymiotu strony w postępowaniu administracyjnym w przedmiocie wyłonienia operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych na lata 2016 -2025;

2. naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 151 p.p.s.a. w związku z naruszeniem art. 138 § 1 lit. c/ k.p.a. oraz art. 15 k.p.a. poprzez oddalenie skargi, w sytuacji gdy brak było podstaw do umorzenia postępowania administracyjnego wszczętego z wniosku T. ze względu na posiadanie przez nią aktualnego interesu prawnego, a w konsekwencji

pozbawienie T. możliwości rozpatrzenie jej wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy merytorycznym rozstrzygnięciem Prezesa UKE i pozbawienie jej prawa do dwuinstancyjnego postępowania.

P. S.A. (uczestnik postępowania) w pismach z 27 września 2021 r., stanowiących odpowiedzi na skargi kasacyjne: organu, T. S.A. oraz O., wniosła o: 1) uwzględnienie w całości skargi kasacyjnej organu, uchylenie wyroku w zaskarżonej przez Prezesa UKE części i przekazanie w tym zakresie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie ewentualnie wydanie orzeczenia reformatoryjnego poprzez uchylenie zaskarżonego wyroku oraz oddalenie skargi O.; 2) oddalenie skargi kasacyjnej T.S.A.; 3) oddalenie skargi kasacyjnej O.

Na rozprawie 8 kwietnia 2025 r. Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 30 § 1 w zw. z art. 193 p.p.s.a. i uwzględniając wniosek organu, ustanowił kuratora procesowego dla strony skarżącej kasacyjnie: T. S.A. w Warszawie, w osobie obecnego na posiedzeniu kuratora ww. strony, ustanowionego na podstawie art. 42 k.c. przez sąd rejestrowy postanowieniem z 2 września 2024 r., albowiem ww. Spółka, zgodnie z aktualnym stanem wpisów w Krajowym Rejestrze Sądowym, nie ma organu powołanego do jej reprezentowania (ostatni członek jednoosobowego Zarządu został wykreślony z rejestru).

### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Zgodnie z treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę sędowoadministracyjną w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę z urzędu – a więc niezależnie od powyższych granic – nieważność postępowania przed sądem pierwszej instancji. Granice skargi kasacyjnej są wyznaczone przez zakres zaskarżenia orzeczenia sądu pierwszej instancji oraz podniesione i skonkretyzowane w postaci zarzutów podstawy kasacyjne. Zgodnie z art. 174 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach: 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie; 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W przedmiotowej sprawie nie wystąpiły określone w art. 183 § 2 p.p.s.a. podstawy nieważności postępowania sądowego, jak również nie stwierdzono przesłanek, o których mowa w art. 189 p.p.s.a.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny przystąpił do weryfikacji zasadności zarzutów podniesionych w trzech skargach kasacyjnych w odniesieniu do zaskarżonych części wyroku Sądu Wojewódzkiego.

Skarżąca kasacyjnie Spółka objęła zakresem zaskarżenia punkt drugi kontrolowanego wyroku WSA w Warszawie, a więc rozstrzygnięcie w części obejmującej oddalenie skargi tego podmiotu w zakresie pkt II zaskarżonej decyzji

w przedmiocie umorzenia postępowania odwoławczego w zakresie złożonego przez Spółkę wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej zaskarżoną decyzją z 23 listopada 2020 r.

Zarzuty kasacyjne Spółki zmierzają do podważenia pozytywnej oceny legalnościowej Sądu Wojewódzkiego w zakresie uznania, że postępowanie odwoławcze w sprawie wyboru operatora wyznaczonego (operatora pocztowego obowiązane do świadczenia usług powszechnych; art. 3 pkt 13 p.p.) stało się w części bezprzedmiotowe z przyczyn podmiotowych na skutek utraty przez ww. stronę skarżącą po dniu złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy pozycji strony postępowania w wyniku utraty statusu operatora pocztowego.

Dokonując weryfikacji stanowiska Sądu *a quo*, Naczelny Sąd Administracyjny potwierdza jego zasadność oraz zgodność nie tylko z przywołanymi krajowymi wzorcami kontrolnymi (art. 28 k.p.a. w zw. z art. 78 Konstytucji RP, art. 15 i art. 138 § 1 pkt 3 k.p.a., art. 151 p.p.s.a.), lecz także, i przede wszystkim, z prawnounijnymi wzorcami wynikającymi z art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług (Dz.Urz. UE L 1998.15.14 ze zm.) oraz art. 47 akapit 1 Karty praw podstawowych (KPP).

W świetle art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE w zw. z art. 47 akapit 1 KPP państwa członkowskie, w tym sądy krajowe, mają obowiązek zapewnić ochronę sądową uprawnień wynikających z prawa Unii (zob. np. wyrok TSUE z 20 kwietnia 2023 r., C-329/21, *DIGI Communications*, EU:C:2023:303, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo) przysługujących każdemu użytkownikowi lub operatorowi świadczącemu usługi pocztowe, którego dotyczy decyzja krajowego organu regulacyjnego. Uwzględniając orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, należy przyjąć z jednej strony, że pojęcia użytkownika lub operatora usług pocztowych, których „dotyczy” decyzja krajowego organu regulacyjnego, mają charakter autonomiczny na poziomie prawa unijnego (por. wyrok TS z 21 lutego 2008 r., C-426/05, *Tele2 Telecommunication GmbH* ECLI:EU:C:2008:103), z drugiej zaś – że podmioty tego rodzaju są „dotknięte” ww. decyzją, jeżeli ich prawa mogą być bezpośrednio naruszone jej treścią (por. wyrok TS z 21 lutego 2008 r., C-426/05, *DIGI Communications*, pkt 39) lub – w odniesieniu do operatorów świadczących usługi pocztowe – jeżeli decyzja ta może oddziaływać na ich pozycję rynkową jako konkurentów jej adresata lub adresatów (por. wyrok TSUE z 24 października 2024 r., C-476/23, „*STAR POST*” *OOD*, ECLI:EU:C:2024:921, pkt 41; LEX nr 3772208; por. także wyroki: z 22 stycznia 2015 r., C-282/13, *T-Mobile Austria*, EU:C:2015:24, pkt 39; z 20 kwietnia 2023 r., C-329/21, *DIGI Communications*, pkt 32 i 36).

Mając na uwadze fakt, że skarżąca kasacyjnie Spółka w toku postępowania odwoławczego zakończonego zaskarżoną decyzją została wykreślona przez

skarżony organ z rejestru operatorów pocztowych (zob. decyzja Prezesa UKE z 1 sierpnia 2020 r. o wykreśleniu z rejestru operatorów pocztowych), tracąc tym samym status operatora pocztowego (zob. art. 11 w zw. z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe), należy przyjąć, że podmiot ten utracił następczo status strony postępowania w sprawie wyboru operatora wyznaczonego spośród operatorów pocztowych wyłonionych w drodze konkursu (art. 71 ust. 1, 3 i 4 p.p.).

O ile nie ulega wątpliwości, że decyzja Prezesa UKE z 30 czerwca 2015 r. zaskarżona przez poprzednika prawnego Spółki (P.S.A. w W.) w drodze wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy dotyczyła praw tego podmiotu jako operatora świadczącego usługi pocztowe (operatora pocztowego, stanowiącego zgodnie z art. 3 pkt 12 p.p. przedsiębiorcę uprawnionego do wykonywania działalności pocztowej na podstawie wpisu do rejestru operatorów pocztowych), któremu przysługiwał z tego tytułu status strony tego postępowania zgodnie z art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE w zw. z art. 47 akapit 1 KPP (co zostało również wiążąco przesądzone w wyroku NSA z 23 stycznia 2020 r., II GSK 3251/17), o tyle nie powinno być również przedmiotem sporu, że w toku postępowania odwoławczego podmiot ten utracił legitymację odwoławczą w następstwie utraty statusu operatora pocztowego, co skutkowało następczą bezprzedmiotowością tego postępowania w części dotyczącej wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, złożonego przez ten podmiot.

W związku z powyższym trzeba zaakceptować twierdzenie, że w świetle art. 28 k.p.a. w zw. z art. 15 k.p.a. i art. 78 Konstytucji RP w zw. z art. 71 ust. 1, 3 i 4 p.p. w zw. z art. 22 ust. 3 dyrektywy 97/67/WE i art. 47 akapit 1 KPP w sprawach wyboru operatora wyznaczonego status strony postępowania oraz podmiotu, którego dotyczy decyzja Prezesa UKE jako krajowego organu regulacyjnego, może nabyć i zachować do dnia ostatecznego zakończenia tego postępowania tylko ten podmiot, który pozostaje do tego dnia operatorem pocztowym, na którego konkurencyjną – względem adresata decyzji o wyborze operatora wyznaczonego – pozycję rynkową może oddziaływać treść tej decyzji. Jeżeli zatem przed dniem wydania ostatecznej decyzji o wyborze operatora wyznaczonego, będący operatorem pocztowym i uznany za stronę tego rodzaju postępowania podmiot utraci status tego operatora, to toczące się z jego udziałem postępowanie odwoławcze staje się bezprzedmiotowe w części dotyczącej jego w nim udziału.

Tym samym podniesione w obydwu skargach kasacyjnych tożsame zarzuty podlegały oddaleniu jako bezzasadne.

Odmiennej kwalifikacji wymagał natomiast zarzut skargi kasacyjnej skarżonego organu.

Zarzut ten – zmierzający do zakwestionowania wyników sądownoadministracyjnej wykładni przepisów art. 71 ust. 3 w zw. z art. 78 p.p. oraz ich weryfikacyjnego zastosowania w przedmiotowej sprawie – okazał się uzasadniony,

co doprowadziło do podważenia prawidłowości zaskarżonego wyroku w części obejmującej punkty 1 i 3.

Analiza językowa, systemowa i celowościowo-funkcjonalna treści normatywnej wynikającej z przepisów art. 71 ust. 1-3, art. 71 ust. 4 pkt 5, art. 72 ust. 2, art. 73 ust. 1 pkt 3 oraz art. 78 ust. 1 i 3 p.p. w zw. z § 19 ust. 1 i w zw. z § 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 25 listopada 2013 r. w sprawie konkursu na operatora wyznaczonego, uprawnia do sformułowania wniosku, że przesłanki materialnoprawne wyboru operatora wyznaczonego, o których mowa w art. 71 ust. 3 p.p., podlegają ocenie i zastosowaniu przez organ regulacyjny według stanu istniejącego w dniu zakończenia postępowania konkursowego w sprawie wyłonienia kandydatów na operatora wyznaczonego. W tym zakresie – wbrew wadliwej ocenie interpretacyjnej dokonanej przez kontrolowany Sąd Wojewódzki – nie ma zastosowania zasada aktualności orzekania w administracyjnym toku instancji.

Wniosek powyższy jest uzasadniony specyfiką sprawy wyboru operatora wyznaczonego oraz relacją tej sprawy do uprzedniego względem niej postępowania konkursowego, które zmierza do wyłonienia operatorów pocztowych, którzy posiadają zdolność ekonomiczną i techniczną umożliwiającą realizację zadań operatora wyznaczonego (art. 45-46 p.p.).

Administracyjne postępowanie konkursowe w sprawie wyłonienia kandydatów na operatora wyznaczonego oraz postępowanie administracyjne jurysdykcyjne w sprawie wyboru operatora wyznaczonego spośród operatorów pocztowych wyłonionych w drodze konkursu (art. 71 ust. 1 p.p.) stanowią z jednej strony dwa odrębne etapy procedury ustanowienia operatora wyznaczonego, z drugiej zaś pozostają w ścisłym i bezpośrednim związku, gdyż ustalenia faktyczne i oceny komisji konkursowej, o której mowa w § 8 i nast. rozporządzenia z dnia 25 listopada 2013 r., co do spełnienia przez oferentów kryteriów przystąpienia do postępowania konkursowego w zakresie zdolności ekonomicznej i technicznej umożliwiających realizację zadań operatora wyznaczonego oraz kryteriów warunkujących wybór danego oferenta jako operatora wyznaczonego (art. 71 ust. 2 i 3 p.p. w zw. z § 19 ust. 1 w zw. z § 4 pkt 3 rozporządzenia z dnia 25 listopada 2013 r.), z dniem przyjęcia przez Prezesa UKE, spełniającego warunki formalne, protokołu z przebiegu konkursu (§ 20 ust. 3 rozporządzenia z dnia 25 listopada 2013 r.), stają się dla tego organu podstawą do podjęcia właściwego rozstrzygnięcia w sprawie wyboru operatora wyznaczonego spośród operatorów pocztowych wyłonionych w drodze konkursu (art. 71 ust. 1 p.p.) oraz w świetle kryteriów określonych w art. 71 ust. 3 p.p. W tym sensie protokół z przebiegu konkursu wraz z ofertami, dokumentacja konkursowa oraz pozostałe dokumenty zgromadzone w toku konkursu (zob. § 20 ust. 1 rozporządzenia z dnia 25 listopada 2013 r.) tworzą bazę dowodowo-procesową do dokonania przez Prezesa

UKE wyboru tego operatora pocztowego, który w ocenie tego organu w sposób najbardziej skuteczny i optymalny na tle kryteriów, o których mowa w art. 71 ust. 3 p.p., będzie realizował zadania operatora wyznaczonego w okresie, na który następuje powierzenie obowiązku świadczenia usług powszechnych.

Nie ma więc racji Sąd *a quo*, twierdząc w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w razie ponownego rozstrzygnięcia sprawy wyboru operatora wyznaczonego, Prezes UKE jest zobowiązany w toku orzekania w drugiej instancji do swoistej aktualizacji materiału procesowego w sprawie w celu jego swoistego „uzupełnienia” o dane dotyczące okoliczności, które miały już miejsce po zakończeniu prac komisji konkursowej i po wydaniu decyzji w pierwszej instancji. Ocena tego Sądu jest nie tylko niezgodna z treścią art. 71 ust. 1-3 p.p. oraz przepisami rozporządzenia z dnia 25 listopada 2013 r. (w tym § 19 ust. 1 w zw. z § 4 pkt 3, § 20 i § 21), lecz także nie uwzględnia temporalnego ograniczenia skuteczności prawnej decyzji o wyborze operatora wyznaczonego.

Zgodnie bowiem z art. 71 ust. 4 pkt 5 p.p. decyzja tego rodzaju określa termin rozpoczęcia i zakończenia wykonywania obowiązku świadczenia usług powszechnych, który zgodnie z art. 71 ust. 1 ww. ustawy pozostaje zamknięty w przedziale 10 lat, natomiast decyzja w tej sprawie powinna zostać co do zasady wydana przed dniem zakończenia poprzedniego okresu świadczenia usług powszechnych (por. jednak art. 73 ust. 4 p.p.), a konkurs w sprawie wyłonienia kandydatów na operatora wyznaczonego ogłasza się co najmniej na 12 miesięcy przed upływem terminu, na jaki został wybrany operator wyznaczony, lub każdorazowo w przypadku konieczności wyboru nowego operatora wyznaczonego (art. 72 ust. 2 p.p.; por. art. 73 ust. 4 p.p.). Z przepisów tych zatem wynika, że końcowa ocena organu w sprawie wyboru operatora wyznaczonego, który ma realizować usługi powszechne w danym okresie dziesięcioletnim, musi uwzględniać istniejący co do zasady przed dniem rozpoczęcia powyższego okresu stan faktyczny ustalony w toku postępowania konkursowego. Jeżeli natomiast w toku postępowania drugiej instancji w sprawie wyboru operatora wyznaczonego (z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy) już po rozpoczęciu dziesięcioletniego okresu wykonywania obowiązku świadczenia usług powszechnych przez wybranego w drodze decyzji pierwszej instancji operatora pocztowego dojdzie do ujawnienia okoliczności lub dowodów wskazujących na możliwość niezapewnienia przez wybranego operatora realizacji zadań operatora wyznaczonego lub naruszania przez niego warunków świadczenia usług powszechnych lub innych przeszkód do dalszego wykonywania obowiązku świadczenia tych usług, Prezesowi UKE pozostaje jedynie możliwość uchylenia decyzji pierwszej instancji i uznania konkursu za nierozstrzygnięty (art. 78 ust. 1 pkt 3 p.p.), o ile istniejący w momencie zakończenia konkursu stan wskazywał na możliwość niezapewnienia realizacji zadań operatora wyznaczonego przez podmiot wybrany,

albo – w razie niestwierdzenia tego rodzaju podstawy – następczego uchylenia ostatecznej decyzji o wyborze operatora wyznaczonego (art. 78 ust. 1 i 3 p.p.).

Uwzględnienie zarzutu kasacyjnego Prezesa UKE jest konieczną przesłanką do wzruszenia zaskarżonego wyroku w części obejmującej punkty 1 i 3, a więc w zakresie uchylenia pkt I decyzji tego organu z 23 listopada 2020 r. i zasądzenia kosztów postępowania sądowego na rzecz stron skarżących, oraz – wobec uznania, że istota sprawy sądownoadministracyjnej została dostatecznie wyjaśniona – do oddalenia w tej części skarg podmiotów: T. S.A. w W. oraz O. w K. (art. 188 w zw. z art. 151 p.p.s.a.).

Oddalenie zarzutów kasacyjnych ww. stron skarżących doprowadziło z kolei do oddalenia skarg kasacyjnych skierowanych przez te podmioty przeciwko pkt 2. zaskarżonego wyroku, a więc rozstrzygnięcia WSA w Warszawie o oddaleniu skarg tych stron w zakresie pkt II decyzji Prezesa UKE z 23 listopada 2020 r. o umorzeniu postępowania odwoławczego w zakresie wniosku podmiotu: T.P. S.A. w Warszawie o ponowne rozpatrzenie sprawy.

W następstwie powyższych rozstrzygnięć Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżona decyzja Prezesa UKE z 23 listopada 2020 r. została prawomocnie i ostatecznie utrzymana w mocy.

Mając na względzie całość podniesionej argumentacji oraz działając na podstawie art. 188 w zw. z art. 151, art. 184, art. 203 pkt 2, art. 204 pkt 1 oraz art. 207 § 1 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji.

## 11

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 20 maja 2025 r.  
(II OSK 1719/22)

*Przewodniczący: sędzia NSA Leszek Kiermaszek*

*Sędziowie: NSA Małgorzata Masternak – Kubiak (sprawozdawca), del. WSA Jan Szuma*

**Żaden z przepisów ustawy o ochronie zabytków nie przewiduje kompetencji dla organów ochrony konserwatorskiej do władcze go wkraczania w czynności egzekucyjne prowadzone przez komornika sądowego, dotyczące zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków.**

Naczelny Sąd Administracyjny (1) 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 2022 r. poz. 329 ze zm.) skargę kasacyjną J.P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 marca 2022 r. sygn. akt VII SA/Wa 109/22 w sprawie ze skargi J.P. na decyzję Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 28 października 2021 r. nr (...) w przedmiocie umorzenia postępowania i (2) o d d a l i ł na mocy art. 199, 200 – 210 powyższej ustawy wnioszek X Sp. j. z siedzibą w (...) o zasądzenie zwrotu kosztów zastępstwa prawnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 24 marca 2022 r., VII SA/Wa 109/22, oddalił skargę J. P. na decyzję Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 28 października 2021 r., nr (...), w przedmiocie umorzenia postępowania.

Jak wskazał Sąd pierwszej instancji decyzją z 27 maja 2021 r., nr (...) działający z upoważnienia Mazowieckiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków – Kierownik Delegatury w Siedlcach Wojewódzkiego Urzędu Ochrony Zabytków w Warszawie nakazał wstrzymanie licytacji komorniczej nr (...) wyznaczonej na dzień 31 maja 2021 r. o godz. (...) oraz licytacji komorniczej nr (...) wyznaczonej na dzień 31 maja 2021 r. o godz. (...). Decyzji tej nadano rygor natychmiastowej wykonalności. W uzasadnieniu organ wskazał, że po otrzymaniu obwieszczeń o licytacji komorniczej nr (...) i nr (...), dotyczących zespołu pałacowo-parkowego w (...), wpisanego do rejestru zabytków pod nr (...) decyzją z 31 grudnia 1983 r. oraz kwerendzie posiadanych dokumentów archiwalnych dotyczących ww. zabytkowego zespołu pałacowego w (...) stwierdził, że niedopuszczalna pod względem prawnym jest parcelacja i sprzedaż w drodze licytacji komorniczej poszczególnych części nieruchomości gruntowych stanowiących kilkanaście działek geodezyjnych i kilku znajdujących się na nich zabytkowych budynków różnym osobom fizycznym lub prawnym.

Organ pierwszej instancji stwierdził, że zadaniem organów ochrony zabytków jest zapobieganie wszelkim działaniom, które mogłyby utrudnić utrzymanie zabytkowego terenu w jego pierwotnym układzie przestrzenno-architektonicznym, uniemożliwić zachowanie tego układu lub obiektu czy też spowodować obniżenie lub utratę jego zabytkowych walorów. Powołał się na art. 36 ust. 1 pkt 8 i 9 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2021 r. poz. 710; dalej: u.o.z.), zgodnie z którymi pozwolenia wojewódzkiego konserwatora zabytków wymaga dokonywanie podziału zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru oraz zmiana

przeznaczenia zabytku wpisanego do rejestru lub sposobu korzystania z tego zabytku. Zaznaczył, że pozwolenia takie nie były udzielane. Dlatego uznał, że ochrona dziedzictwa narodowego, którym jest zabytkowy zespół pałacowo-parkowy w (...), wymaga wstrzymania czynności komornika sądowego, które mogą doprowadzić do parcelacji zabytkowej nieruchomości i sprzedaży poszczególnych działek ewidencyjnych i budynków.

Od powyższej decyzji odwołanie złożyli L.P. vel O. komornik sądowy przy Sądzie Rejonowym w (...) oraz X Sp. j.

Po rozpoznaniu tego odwołania Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: Minister Kultury) wydał powołaną na wstępie decyzję, którą uchylił zaskarżoną decyzję w całości i umorzył postępowanie organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu w pierwszej kolejności uznał, że decyzja organu pierwszej została wydana bez podstawy prawnej. Wskazane bowiem w komparycji decyzji organu pierwszej instancji przepisy: art. 3 pkt 1, pkt 2, pkt 13, art. 4 pkt 1 pkt 2, pkt 3 w związku z art. 36 ust 1 pkt 8, pkt 9 w związku z art. 7 ust. 1, art. 89 pkt 2, art. 91 ust. 4 pkt 4 oraz art. 92 ust. 1 i ust. 6 u.o.z. nie mogą stanowić takiej podstawy. Minister wskazał także na treść przepisu art. 166 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 850; dalej: u.o.k.s.), zgodnie z którym w ramach nadzoru judykacyjnego komornik przy wykonywaniu czynności podlega orzeczeniom sądu, w tym wydanym w trybie art. 759 § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.). W myśl art. 759 § 2 k.p.c. sąd wydaje z urzędu komornikowi zarządzenia zmierzające do zapewnienia należytego wykonania egzekucji oraz usuwa spostrzeżone uchybienia.

W ocenie Ministra Kultury podstawy prawne decyzji organu pierwszej instancji nie stanowią również przytoczone w niej przepisy art. 36 ust. 1 pkt 8 i pkt 9 u.o.z., albowiem sprzedaż nieruchomości w drodze licytacji nie jest równoznaczna z podziałem zabytku nieruchomego lub zmianą jego przeznaczenia. Ponadto wyjaśnił, że zgodnie z art. 13 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990; dalej: u.g.n.) sprzedaż nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, wymaga pozwolenia wojewódzkiego konserwatora zabytków jedynie w przypadku, gdy stanowią one własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Powyższa decyzja została zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie przez J.P.

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

Wskazanym na wstępie wyrokiem Sąd pierwszej instancji uznał wniesioną skargę za pozbawioną usprawiedliwionych podstaw. Zdaniem tego Sądu istota

sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się do ustalenia, czy decyzja organu pierwszej instancji z 27 maja 2021 r. nr (...) była wydana w oparciu o podstawę prawną, a w szczególności, czy można było przyjąć, że podstawę do jej wydania stanowił art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z.

Sąd Wojewódzki zgodził się z Ministrem Kultury, że organy ochrony konserwatorskiej nie mają żadnych uprawnień do wstrzymywania licytacji komorniczej. Żaden z przepisów wskazanych w podstawie decyzji organu pierwszej instancji nie przewiduje takich kompetencji. Co więcej w ustawie i całym systemie prawnym nie funkcjonują przepisy, które by takie uprawnienia tym organom dawały. Należy podkreślić, że organ pierwszej instancji nie rozstrzygał o podziale zabytku (art. 36 ust. 1 pkt 8 ustawy), ani o zmianie jego przeznaczenia (art. 36 ust. 1 pkt 9 ustawy), lecz o wstrzymaniu licytacji komorniczej, której celem była sprzedaż poszczególnych działek wchodzących w skład zabytku nieruchomego, celem zaspokojenia wierzycieli. Tymczasem komornik dokonujący poszczególnych czynności egzekucyjnych podlega nadzorowi sądowemu, co wynika wprost z treści art. 166 ust. 1 u.o.k.s. Zgodnie z tym przepisem w ramach nadzoru judykacyjnego komornik przy wykonywaniu czynności podlega orzeczeniom sądu, w tym wydanym w trybie art. 759 § 2 k.p.c. Zgodnie zaś z art. 759 § 2 k.p.c. sąd wydaje z urzędu komornikowi zarządzenia zmierzające do zapewnienia należytego wykonania egzekucji oraz usuwa spostrzeżone uchybienia. Ocena prawna wyrażona przez sąd w ramach wydanych zarządzeń jest wiążąca dla komornika. Zgodnie z art. 166 ust. 3 u.o.k.s. odpisy zarządzeń wydanych w trybie art. 759 § 2 k.p.c. sąd przesyła prezesowi właściwego sądu rejonowego. Dodatkowo w przypadku stwierdzenia rażącej obrazy przepisów Sąd wytyka uchybienie komornikowi, odpis zaś postanowienia, zawierającego wytknięcie uchybienia, przesyła się prezesowi właściwego sądu rejonowego, radzie właściwej izby komorniczej, Krajowej Radzie Komorniczej oraz Ministrowi Sprawiedliwości (art. 166 ust. 4 i 6 u.o.k.s.). W związku z powyższym należy stwierdzić, że nadzór judykacyjny nad czynnościami komornika i legalnością podejmowanych przez niego czynności nie sprawuje administracyjny organ ochrony konserwatorskiej tylko sąd powszechny (dodatkowo nadzór administracyjny sprawują odpowiednio: Minister Sprawiedliwości; prezesi właściwych sądów apelacyjnych; prezesi właściwych sądów okręgowych; prezesi właściwych sądów rejonowych).

W ocenie Sądu Wojewódzkiego podstawą do wydania decyzji organu pierwszej instancji o wstrzymaniu egzekucji komorniczej nie mogły być również wskazane przez ten organ przepisy przewidujące ogólną kompetencję do działania organów ochrony konserwatorskiej, jak art. 3 ustawy, czy też określające strukturę i ogólne kompetencje organów ochrony konserwatorskiej, to jest art. 89 pkt 2, art. 91 ust. 4 pkt 4 oraz art. 92 ust. 1 ustawy. Jedynym przepisem,

który mógł znaleźć teoretycznie zastosowanie w sprawie był art. 108 k.p.a., który przewiduje możliwość nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności m.in. ze względu na interes społeczny i z którego organ pierwszej instancji skorzystał. Niemniej pozostaje to bez znaczenia dla oceny legalności decyzji, skoro rygor ten stanowi jedynie dodatkowe postanowienie w odniesieniu do istoty rozstrzygnięcia i nie może stanowić samodzielnej podstawy decyzji.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji chybiona jest także argumentacja dotycząca podziału własnościowego. W świetle orzecznictwa sądownoadministracyjnego, w tym wyroków NSA, na które powołał się skarżący, podział, o którym mowa w art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z. ma przede wszystkim charakter geodezyjny, natomiast konieczność uzyskania zgody na jego dokonanie wynika z faktu, że konsekwencją dokonanego podziału może być utrudnienie w zarządzaniu zabytkiem, szczególnie w odniesieniu do zespołów pałacowo-parkowych. Zgodzić się należy, że zarządzanie częściami zabytku przez różne podmioty może utrudnić ochronę konserwatorską i prowadzić do odmiennego sposobu zagospodarowania i eksploatacji podzielonych części zabytku. W rozstrzyganej sprawie nie dochodzi do podziału zabytku nieruchomego, gdyż podział ten został dokonany przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego i obecnie kompleks pałacowo-parkowy w (...) jest podzielony na 9 oddzielnych nieruchomości, dla których założone są oddzielne księgi wieczyste. Dodatkowo w sensie prawnym własność kompleksu pałacowo-parkowego w (...) należy obecnie do 3 różnych podmiotów. W rezultacie, zdaniem Sądu rozpoznającego skargę, nie można twierdzić, że ewentualna zmiana właściciela nieruchomości wchodzącej w skład zespołu pałacowo-parkowego w (...) na obecnym etapie spowoduje zagrożenie w ochronie konserwatorskiej, gdyż pomimo że w zasadzie udziały we wskazanych nieruchomościach należą faktycznie do skarżącego, jego żony i do Spółki, w której skarżący posiada udziały, to podział geodezyjny i właścicielski ww. zespołu został dokonany znacznie wcześniej.

Mając powyższe na uwadze, działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, jak w sentencji wyroku.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł J.P. Zaskarżając rozstrzygnięcie Sądu pierwszej instancji w całości, zarzucił:

1. naruszenie prawa materialnego tj. naruszenie art. 4 pkt 1, 2 i 3 w zw. z art. 5, art. 36 ust. 1 pkt 8, art. 38 oraz art. 43 ust. 1 pkt 4 u.o.z. poprzez ich błędną wykładnię oraz niewłaściwe przyjęcie, że podział zabytku nieruchomego, o którym mowa w art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z. oznacza wyłącznie jego podział fizyczny (geodezyjny), podczas gdy powinien on dotyczyć również

podziału prawnego (zmiany struktury właścicielskiej) zabytku nieruchomego, a w konsekwencji błędne przyjęcie, że konserwator nie był uprawniony do prewencyjnego działania zmierzającego do realizacji celów, o których mowa w art. 4 pkt 1, 2 i 3 u.o.z. poprzez wydanie decyzji nakazującej wstrzymanie wykonywanych bez jego pozwolenia działań, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z., również w przypadku gdy podmiotem, który zamierzał dokonać tych działań był komornik sądowy;

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

(1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi, mimo naruszenia przez organ przepisów art. 7, art. 77 i art. 80 k.p.a., poprzez pominięcie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, a w szczególności odpisów z ksiąg wieczystych prowadzonych dla nieruchomości wchodzących w skład kompleksu pałacowo- parkowego w (...) oraz odpisu z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego dla Uczestnika ad 3. tj. spółki Y sp. z o.o. z siedzibą w (...) i nieuwzględnienie faktu, iż mimo to, że poszczególne nieruchomości pozostają w sensie prawnym własnością lub współwłasnością różnych osób, to w sensie faktycznym zabytek nieruchomy faktycznie pozostaje pod opieką małżeństwa J. i A.P. oraz błędne przyjęcie, że podział prawny zabytku nieruchomego dokonany w przeszłości uzasadnia dokonywanie kolejnych podziałów;

(2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi, mimo naruszenia przez Organ przepisów art. 7, art. 77 i art. 80 k.p.a. oraz 107 k.p.a., poprzez nieprawidłowe przyjęcie, że decyzja konserwatora stanowiła wejście w kognicję sądu cywilnego, podczas gdy licytacja komornicza została odwołana na mocy zarządzenia wydanego przez Sąd Rejonowy w (...) w ramach nadzoru judykacyjnego, a konserwator wydał decyzję w dniu 27 maja 2021 r. w ramach przysługujących mu kompetencji, których celem jest w szczególności ochrona zabytków.

W oparciu o powyższe zarzuty skarżący kasacyjnie wniósł o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie;
- zasądzenie na rzecz Skarżącego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych;
- rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej powyższe zarzuty szerzej umotywowano.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną uczestnik postępowania X Sp. j. z siedzibą w (...) wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie od dłużnika na rzecz strony kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm prawem przepisanych.

**Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Na wstępie należy wskazać, że Naczelny Sąd Administracyjny związany jest podstawami skargi kasacyjnej, bowiem według art. 183 § 1 p.p.s.a., rozpoznaje sprawę w jej granicach, biorąc z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania. W niniejszej sprawie żadna z wymienionych w art. 183 § 2 p.p.s.a. przesłanek nieważności postępowania nie zaistniała, wobec czego kontrola Naczelnego Sądu Administracyjnego ograniczyła się wyłącznie do zbadania zawartych w skargach zarzutów sformułowanych w granicach podstawy kasacyjnej.

Podstawy, na które można się powołać w skardze kasacyjnej, zostały sprecyzowane w art. 174 p.p.s.a. Przepis art. 174 pkt 1 tej ustawy przewiduje dwie postacie naruszenia prawa materialnego, a mianowicie błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Błędna wykładnia oznacza nieprawidłowe zrekonstruowanie treści normy prawnej wynikającej z konkretnego przepisu, czyli mylne rozumienie określonej normy prawnej, natomiast niewłaściwe zastosowanie, to dokonanie wadliwej subsumcji przepisu do ustalonego stanu faktycznego, czyli niezasadne uznanie, że stan faktyczny sprawy odpowiada hipotezie określonej normy prawnej. Również druga podstawa kasacyjna wymieniona w art. 174 pkt 2 p.p.s.a. – naruszenie przepisów postępowania – może przejawiać się w tych samych formach, co naruszenie prawa materialnego, przy czym w tym wypadku ustawa wymaga, aby skarżący wykazał możliwość istotnego wpływu wytkniętego uchybienia na wynik sprawy.

W sytuacji przytoczenia w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia prawa materialnego, jak i naruszenia przepisów postępowania, w pierwszej kolejności Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje zasadniczo ostatnio wymieniony zarzut. Dopiero bowiem po przesądzeniu, że w postępowaniu sądownoadministracyjnym zachowano prawidłowy tok procedury, nie uchybiając jej przepisom w stopniu, który mógłby wpłynąć na wynik sprawy, można przejść – w granicach określonych w skardze – do ocen o charakterze prawnomaterialnym.

Pozbawione są doniosłości prawnej zarzuty naruszenia zaskarżonym wyrokiem art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. w konfiguracji ze wskazanymi w *petitum* skargi przepisami art. 7, art. 77 § 1, art. 80 i art. 107 k.p.a. W przypadku oddalenia skargi można zarzucić Sądowi pierwszej instancji naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. tylko wówczas, gdy Sąd ten stwierdzi naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mimo to nie spełni dyspozycji tej normy prawnej i nie uchyli zaskarżonego aktu. Natomiast jeśli z zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd nie dopatrzył się naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, to Naczelny Sąd Administracyjny nie może

zarzucić oddalającemu skargę Sądowi pierwszej instancji naruszenia omawianego przepisu, gdyż rozstrzygnięcie jest zgodne z dyspozycją stosowanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny normy prawnej. W rozpoznanej sprawie Sąd Wojewódzki nie stosował art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. Podstawą prawną zaskarżonego wyroku był art. 151 p.p.s.a., zgodnie z którym w razie nieuwzględnienia skargi sąd skargę oddala. Okoliczność oddalenia skargi nie mogła więc stanowić bezpośrednio argumentu mającego świadczyć o naruszeniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.

Sąd Wojewódzki trafnie ocenił, że decyzja Ministra Kultury z 28 października 2021 r. została wydana zgodnie z obowiązującymi przepisami i nie zachodzą przesłanki uzasadniające jej uchylenie, zgromadzony zaś w sprawie materiał dowodowy należy uznać za kompletny i wyczerpujący. Na gruncie reguł procesowych i materialnoprawnych organ wyprowadził logicznie uprawnione i merytorycznie trafne wnioski i oceny; decyzja została należycie uzasadniona.

Rozstrzygnięcie oparte na podstawie art. 151 p.p.s.a. oznacza, że zainicjowany skargą strony proces kontroli zgodności z prawem zaskarżonego aktu nie ujawnił wad postępowania, które obligowałyby sąd do wydania innego rozstrzygnięcia w sprawie. Wobec powyższego uzasadnieniem (wyjaśnieniem) dla rozstrzygnięcia wynikającego z art. 151 p.p.s.a. są przede wszystkim te oceny Sądu, w których zawarta jest aprobata dla poczynań organu odwoławczego. Oddalenie skargi na podstawie art. 151 p.p.s.a. oznacza przede wszystkim, że Sąd dokonujący kontroli legalności zaskarżonego aktu nie stwierdził żadnej kwalifikowanej wady skutkującej sankcją nieważności oraz że nie wystąpiło takie naruszenie przepisów postępowania, które uzasadniałoby uchylenie decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.

Ocena zasadności zarzutów błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania norm prawa materialnego wymaga odpowiedzi na pytanie, czy Sąd Wojewódzki dokonał prawidłowej oceny legalności zaskarżonej decyzji uznającej niedopuszczalność prawnej ingerencji organu ochrony zabytków w działalność komornika sądowego prowadzącego czynności egzekucyjne (licytację komorniczą) dotyczące zabytku wpisanego do rejestru zabytków. Nie mogą one podważyć prawidłowości zaskarżonego wyroku zarzuty naruszenia art. 4 pkt 1, 2 i 3 w zw. z art. 5, art. 36 ust. 1 pkt 8, art. 38 oraz art. 43 u.o.z.

Mazowiecki Wojewódzki Konserwator Zabytków po otrzymaniu obwieszczenia o licytacji komorniczej nr (...) i nr (...) dotyczących zespołu pałacowo-parkowego w (...), wpisanego do rejestru zabytków uznał, że niedopuszczalna pod względem prawnym jest parcelacja i sprzedaż w drodze licytacji komorniczej poszczególnych części nieruchomości gruntowych stanowiących kilkanaście działek geodezyjnych i kilku znajdujących się na nich zabytkowych budynków różnym osobom fizycznym lub prawnym. Z tych względów, decyzją z 27

maja 2021 r., nakazał wstrzymanie licytacji komorniczej, jednocześnie nadając decyzji rygor natychmiastowej wykonalności.

Sąd Wojewódzki zasadnie podzielił stanowisko organu odwoławczego, że organ ochrony konserwatorskiej nie ma żadnych uprawnień do wstrzymywania licytacji komorniczej. Żaden z przepisów ustawy o ochronie zabytków nie przewiduje kompetencji dla organów ochrony konserwatorskiej do władczego wkraczania w czynności egzekucyjne prowadzone przez komornika sądowego, dotyczące zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków.

Z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa, jak również zasady legalności wynika jednoznaczny wniosek, że w przypadku gdy normy prawne nie przewidują wyraźnie kompetencji organu władzy publicznej, kompetencji tej nie wolno domniemywać i w oparciu o inną rodzajowo kompetencję przypisywać ustawodawcy zamiaru, którego nie wyraził (por. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 10 maja 1994 r., W 7/94, OTK ZU 1994, nr 1, poz. 23).

Zgodnie z zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji, organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Jej „samoistne” znaczenie sprowadzić można istotnie do dyrektywy interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem w odniesieniu do organów władzy publicznej zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone. Oznacza to, że organy administracji publicznej mogą podejmować działania jedynie w zakresie ustawowo przyznanych im kompetencji i w formach przez prawo przewidzianych. Nie mogą natomiast wkraczać w kompetencje innych organów ani tych kompetencji, ustawowo określonych, naruszać Zakaz domniemania kompetencji wyklucza działania organów władz publicznych bez odpowiedniego przyzwolenia przez prawo. Realizując kompetencję, organ musi uwzględniać treść normy upoważniającej i nie może poszukiwać analogii w innych przepisach prawa odnoszących się do innych, czy nawet podobnych regulacji w ramach przyznanych mu przez ustawodawcę kompetencji (por. wyrok TK z 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK ZU-A 2002, nr 3, poz. 34; wyrok NSA oz. w Łodzi z 18 marca 1998 r., II SAB/Łd 57/96, ONSA 1999, nr 1, poz. 18).

Także w doktrynie zwraca się uwagę, że pojęcie kompetencji wiąże się nierozłącznie z określonym zespołem norm prawnych wyznaczających sytuację, w których organ państwa w odpowiedni sposób zachowa się, przez co ulegnie w jakimś stopniu zmianie sytuacja prawna innych podmiotów, tzn. organów państwa czy jednostek. Norma kompetencyjna wyznacza zatem sytuację, w której występuje z jednej strony podmiot uzyskujący kompetencję, a z drugiej strony adresat normy kompetencyjnej (por. Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4, s. 9).

Sąd Wojewódzki trafnie zauważył, że komornik dokonujący poszczególnych czynności egzekucyjnych podlega nadzorowi sądowemu. Zgodnie z art. 2 ust. 2

u.o.k.s. komornik podlega nadzorowi sądu oraz nadzorowi odpowiedzialnemu prezesa sądu rejonowego, przy którym działa (dalej: prezes właściwego sądu rejonowego). Stosownie do art. 166 ust. 1 tej ustawy, w ramach nadzoru judykacyjnego komornik przy wykonywaniu czynności podlega orzeczeniom sądu, w tym wydanym w trybie art. 759 § 2 k.p.c. Na podstawie art. 166 ust. 2 u.o.k.s., w przypadku stwierdzenia oczywistego naruszenia prawa przez komornika, sąd sygnalizuje ten fakt prezesowi właściwego sądu rejonowego.

Z kolei zgodnie z art. 167 ust. 1 u.o.k.s., organami nadzoru administracyjnego są: Minister Sprawiedliwości, prezesi właściwych sądów apelacyjnych, prezesi właściwych sądów okręgowych, prezesi właściwych sądów rejonowych. Prezesi właściwych sądów apelacyjnych, sądów okręgowych oraz sądów rejonowych, w ramach nadzoru administracyjnego, podejmują wszelkie niezbędne czynności pozwalające zapewnić prawidłowość działania komorników, których kancelarie mają siedziby na obszarze ich właściwości (art. 167 ust. 2 ww. ustawy).

Stosownie do art. 175 ust. 1 u.o.k.s., nadzór administracyjny nad komornikami sądowymi jest sprawowany w pierwszej kolejności przez prezesa właściwego sądu rejonowego (nadzór odpowiedzialny).

Z powołanych wyżej przepisów wynika jednoznacznie, że sprawy egzekucyjne prowadzone na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego należą do właściwości sądów powszechnych i działających przy tych sądach komorników. Natomiast nadzór judykacyjny nad czynnościami komornika i legalnością podejmowanych przez niego czynności sprawuje tylko sąd powszechny (nadzór administracyjny sprawują odpowiednio: Minister Sprawiedliwości; prezesi właściwych sądów apelacyjnych; prezesi właściwych sądów okręgowych; prezesi właściwych sądów rejonowych), a nie administracyjny organ ochrony konserwatorskiej.

Bezpodstawny jest zarzut naruszenia przez Sąd Wojewódzki art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z. Nie można podzielić twierdzenia skarżącego, że przepis ten w istocie nakłada obowiązek uzyskania zgody konserwatora zabytków na zbycie prawa własności (udziałów we współwłasności) do zabytku. Tymczasem, jak podniesiono wyżej, taki obowiązek nie wynika ani z tego przepisu, ani z żadnego innego.

Przede wszystkim Sąd Wojewódzki trafnie zauważył, że organ pierwszej instancji, ani nie rozstrzygał o podziale zabytku na podstawie art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z., ani o zmianie jego przeznaczenia (art. 36 ust. 1 pkt 9), lecz o wstrzymaniu licytacji komorniczej, której celem była sprzedaż poszczególnych działek wchodzących w skład zabytku nieruchomości, celem zaspokojenia wierzycieli.

Sprzedaż nieruchomości w drodze licytacji nie jest równoznaczna z podziałem zabytku nieruchomości lub zmianą jego przeznaczenia. Należy wyjaśnić,

że z treści art. 36 ust. 1 pkt 8 u.o.z. zabytków wynika, iż wydanie decyzji zatwierdzającej podział nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków dokonuje się po udzieleniu pozwolenia wojewódzkiego konserwatora zabytków na podział tej nieruchomości. Jak wskazuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych, organ konserwatorski może odmówić wydania pozwolenia na podział nieruchomości zabytkowej, gdy w jego ocenie podział ten wpłynąłby negatywnie na zachowane historyczne wartości przestrzenne czy architektoniczne chronionego obszaru i takie stanowisko zostanie przez organ prawidłowo uzasadnione. Sam fakt, że ustawodawca przewidział taką normę kompetencyjną dla organu nadzoru konserwatorskiego, świadczy o tym, że uznał, iż podział geodezyjny nieruchomości może stanowić zagrożenie dla zabytku (zob. np. wyrok NSA z 10 stycznia 2024 r., II OSK 977/21, LEX/el nr 3702313).

Sąd Wojewódzki zasadnie uznał, że w przedmiotowej sprawie nie dochodzi do podziału zabytku nieruchomego, gdyż podział ten został dokonany przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego i obecnie kompleks pałacowo-parkowy w (...) jest podzielony na (...) oddzielnych nieruchomości, dla których założone są oddzielne księgi wieczyste. Dodatkowo w sensie prawnym własność kompleksu pałacowo – parkowego w (...) należy obecnie do (...) różnych podmiotów, w tym do skarżącego kasacyjnie.

Z akt sprawy wynika, że w odniesieniu do wszystkich nieruchomości, dla których prowadzone są księgi wieczyste, dokonywano wcześniej wielu zmian o charakterze właścicielskim, co potwierdzają poszczególne akty notarialne. W rezultacie nie można twierdzić, że ewentualna zmiana właściciela nieruchomości wchodzącej w skład zespołu pałacowo-parkowego w (...) na obecnym etapie spowoduje zagrożenie w ochronie konserwatorskiej. Decyzja organu pierwszej instancji z 27 maja 2021 r. nie dotyczy zatem zgody na dokonanie podziału zabytku nieruchomego, ani zmiany w strukturze właścicielskiej zespołu pałacowo-parkowego, lecz odnosi się do samych czynności podejmowanych w ramach egzekucji komorniczej, do czego, jak podniesiono wyżej, wojewódzki konserwator zabytków nie ma żadnych uprawnień. Przedmiotem i celem licytacji nie jest podział zabytku, lecz zaspokojenie roszczeń wierzycieli z udziału w nieruchomości.

W tym stanie rzeczy, na mocy art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w pkt 1 sentencji wyroku.

Zawarty w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosek uczestnika postępowania – A. K., działającego jako współnik spółki X sp. j., o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego od skarżącego kasacyjnie nie mógł zostać uwzględniony z uwagi na to, że stosownie do treści art. 199 p.p.s.a. strony ponoszą koszty postępowania związane ze swym udziałem w sprawie, chyba że przepis szczególnie stanowi inaczej. Przepisy art. 200 – 210 p.p.s.a. regulujące zwrot

kosztów postępowania między stronami nie przewidują natomiast możliwości zasądzenia kosztów postępowania na rzecz uczestnika niebędącego skarżącym lub skarżącym kasacyjnie – o czym orzeczono jak w pkt 2 sentencji wyroku.

## 12

### POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 21 maja 2025 r.  
(II GSK 69/25)

*Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Korycińska  
Sędziowie NSA: Wojciech Kręcisz (sprawozdawca), Wojciech Sawczuk*

**Uwzględniając znaczenie konsekwencji wynikających z art. 102 ust. 5 pkt 24 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.), za uzasadniony należy uznać wniosek, że forma decyzji administracyjnej nie dotyczy rozstrzygnięcia w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne oraz w przedmiocie rozpatrywania odwołania od rozstrzygnięcia w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranej opłaty.**

Naczelny Sąd Administracyjny o d r z u c i ł na podstawie art. 189 w zw. z art. 58 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 września 2024 r. sygn. akt VI SAB/Wa 40/24 w sprawie ze skargi E.S. na przewlekłe prowadzenie postępowania przez Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w przedmiocie zwrotu opłaty za leczenie uzdrowiskowe i na podstawie art. 189 powyższej ustawy u c h y ł i ł zaskarżony wyrok.

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

Wyrokiem z 4 września 2024 r., sygn. akt VI SAB/Wa 40/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie, sąd pierwszej

instancji) po rozpoznaniu skargi E.S. na przewlekłość postępowania prowadzonego Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w przedmiocie rozpatrzenia odwołania w sprawie o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne stwierdził, że Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia dopuścił się przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawie rozpatrzenia odwołania skarżącej z 30 stycznia 2024 r.; zobowiązał Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia do rozpatrzenia odwołania skarżącej w terminie 30 dni od dnia zwrotu akt administracyjnych organowi wraz z odpisem prawomocnego wyroku; stwierdził, że przewlekłe prowadzenie postępowania przez Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia nie miało miejsca z rażącym naruszeniem prawa. W pozostałym zakresie skarga została oddalona.

Sąd pierwszej instancji orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym:

E.S. (dalej: strona, skarżąca) pismem z 11 stycznia 2024 r. skierowanym do Kujawsko-Pomorskiego Oddziału Wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia w Bydgoszczy wniosła o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne. W odpowiedzi, pismem z 24 stycznia 2024 r. Naczelnik Wydziału Obsługi Klientów i Profilaktyki w Kujawsko-Pomorskim OW NFZ w Bydgoszczy, ustosunkowując się do wniosku strony, wyjaśnił że w świetle art. 33 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, strona nie kwalifikuje się do zwolnienia z opłaty za koszty wyżywienia i zakwaterowania w szpitalu uzdrowskowym w związku z uzyskaniem orzeczenia o znacznym stopniu niepełnosprawności w 57 roku życia.

Strona wniosła 30 stycznia 2024 r. pismo zatytułowane „odwołanie” od pisma z 24 stycznia 2024 r. W odpowiedzi Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: Prezes NFZ lub organ) pismem z 12 marca 2024 r. wyjaśnił, że podtrzymuje argumentację wskazaną w piśmie z 24 stycznia 2024 r. w zakresie braku możliwości zwolnienia strony z odpłatności za koszty pobytu w sanatorium, jednocześnie wskazał, że ani pismo z 24 stycznia 2024 r., ani udzielona odpowiedź z 12 marca 2024 r. nie są rozstrzygnięciami w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775; dalej: k.p.a.).

Pismem z 5 kwietnia 2024 r. strona wniosła ponaglenie na przewlekłe prowadzenie przez Prezesa NFZ postępowania z jej wniosku o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne. W odpowiedzi pismem z 16 kwietnia 2024 r. Prezes NFZ, podtrzymując dotychczasową argumentację w sprawie, poinformował, że korespondencja dotycząca „zwrotu nienależnie pobranych kosztów za wyżywienie i zakwaterowanie” nieprawidłowo adresowana do Narodowego Funduszu Zdrowia nie podlega normom Kodeksu

postępowania administracyjnego i tym samym wnioski zawarte w tej korespondencji nie wszczywały postępowania w trybie administracyjnym.

W skardze E.S. do WSA w Warszawie na przewlekłe prowadzenie postępowania przez Prezesa NFZ w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne wniosła o zobowiązanie organu do merytorycznego rozpoznania wniesionego odwołania w wyznaczonym terminie. Alternatywnie, w przypadku uznania przez Sąd, iż organ nie miał obowiązku jego rozpoznania, strona wniosła o zobowiązanie organu do rozpoznania pierwotnie złożonego wniosku o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne (tak w charakterze materialnym, jak i ewentualnie formalnym, np. poprzez wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania). W przypadku powzięcia przez Sąd wątpliwości o dopuszczalności drogi administracyjnej i sądownoadministracyjnej w sprawie lub zgłoszenia przez organ wniosku o odrzucenie skargi strona wniosła o przedstawienie Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej w postaci dopuszczalności drogi administracyjnej i sądownoadministracyjnej w sprawie dotyczącej zwrotu nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne. Ponadto skarżąca wniosła o stwierdzenie, że przewlekłe prowadzenie postępowania miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa oraz zasądzenie od organu na jej rzecz zwrotu kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę Prezes NFZ wniósł o jej odrzucenie, argumentując, że nie jest właściwy do załatwienia sprawy będącej przedmiotem wniosku, a sprawa nie podlega rozstrzygnięciu w drodze decyzji administracyjnej, lecz w drodze cywilnoprawnej, a zatem nie należy do właściwości WSA w Warszawie. Z daleko posuniętej ostrożności, na wypadek uznania, że sprawa nie ma cywilnoprawnego charakteru, organ wniósł o oddalenie w całości skargi na przewlekłość, albowiem Prezes NFZ działał w uzasadnionym przeświadczeniu, że w przedmiotowej sprawie nie wydaje się decyzji administracyjnej, o czym poinformował niezwłocznie skarżącą, a tym samym nie dopuścił się przewlekłości.

Skarżąca w piśmie z 27 maja 2024 r. podtrzymała dotychczasowe stanowisko.

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, WSA w Warszawie przypomniał regulacje dotyczące dopuszczalności wniesienia skargi na przewlekłe działanie organu i wskazał, że skarżąca dopełniła formalnych jej wymogów, wnosząc w dniu 5 kwietnia 2024 r. ponaglenie. Okoliczność, że Prezes NFZ pismem z 16 kwietnia 2024 r. w odpowiedzi na ponaglenie uznał je za nieskuteczne wobec braku wszczęcia, w ocenie organu, postępowania administracyjnego w sprawie z wniosku skarżącej, WSA ocenił jako irrelevantne dla kwestii oceny

dopuszczalności wniesienia skargi na beczynność lub przewlekłość organu. Dlatego też Sąd pierwszej instancji stwierdził, że skarga wniesiona została przez uprawniony podmiot i jako dopuszczalna podlegała merytorycznej ocenie.

Przechodząc do merytorycznej oceny skargi Sąd pierwszej instancji, wskazał, że Prezes NFZ dopuścił się przewlekłości w rozpoznaniu wniesionego przez skarżącą odwołania od pisma z 24 stycznia 2024 r., w sprawie bowiem bezsporne jest, że odwołanie to wpłynęło do organu w dniu 2 lutego 2024 r. i nie zostało rozpoznane. W ocenie WSA w Warszawie, pierwszą czynnością, jaką winien podjąć organ po otrzymaniu odwołania, powinno być sprawdzenie, czy wniesiony środek zaskarżenia jest dopuszczalny. W przypadku stwierdzenia braku spełnienia przesłanek podmiotowych lub przedmiotowych dopuszczalności odwołania, organ odwoławczy wydaje, na podstawie art. 134 k.p.a., postanowienie o jego niedopuszczalności. W tej sprawie organ jedynie poinformował skarżącą pismem z 12 marca 2024 r., że w jego ocenie brak jest podstawy materialnoprawnej do wydania decyzji w sprawie. W ocenie Sądu pierwszej instancji bezzasadne pominięcie przez organ regulacji prawnych ujętych w rozdziale 10 k.p.a.: „Odwołania”, doprowadziło w istocie do przewlekłości po stronie organu w zakresie odwołania Skarżącej od pisma rozpoznającego jej wniosek o zwrot opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne, przejawiającej się nierozpatrzeniem tego odwołania. Zdaniem WSA w Warszawie, nie sposób bowiem uznać kierowanych do skarżącej pism o charakterze informacyjnym za rozpoznanie jej odwołania w zgodzie z przepisami k.p.a.

Tym samym, zdaniem Sądu pierwszej instancji, przedwczesna jest ocena argumentów organu zawartych w korespondencji kierowanej do skarżącej oraz w odpowiedzi na skargę, wskazujących na brak podstaw do procedowania jej wniosku w ramach postępowania administracyjnego prowadzonego przez Prezesa NFZ, gdyż pisma te nie podlegają kontroli Sądu, a weryfikacja prawidłowości stanowiska organu będzie możliwa ewentualnie w przypadku wydania przez Prezesa NFZ stosownego postanowienia, bądź to na podstawie art. 134 k.p.a., bądź art. 66 § 3 k.p.a.

Ze skargą kasacyjną od powyższego wyroku wystąpił Prezes NFZ, zaskarżając ten wyrok w całości oraz wnosząc o: uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i odrzucenie skargi w całości. W razie uznania, że nie zachodzą podstawy do odrzucenia skargi, Prezes NFZ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi w całości ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy WSA w Warszawie do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie od skarżącej na rzecz organu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Jednocześnie skarżący kasacyjnie organ zrzekł się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

1. naruszenie prawa materialnego, o którym mowa w art. 174 pkt 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.), polegające na naruszeniu:

1) art. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 § 1 i 2 pkt 3 i art. 19 k.p.a. polegającym na ich niewłaściwym zastosowaniu i błędnym przyjęciu, że Prezes NFZ w przedmiotowej sprawie występował jako organ administracji publicznej, który zobowiązany był do stosowania przepisów k.p.a. i rozpoznania „odwołania” E.S. z 30 stycznia 2024 r., jak i że sprawa z „odwołania” skarżącej z 30 stycznia 2024 r. ma charakter sprawy administracyjnej, podczas gdy ww. przepisy w przedmiotowej sprawie nie miały zastosowania, albowiem do Prezesa NFZ znajduje zastosowanie art. 1 pkt 2 k.p.a. wskazujący na konieczność istnienia normy materialnoprawnej jako podstawy do stosowania przepisów postępowania administracyjnego, a w przedmiotowej sprawie nie było przepisu materialnoprawnego, w oparciu o który Prezes NFZ zobowiązany był do rozpoznania sprawy skarżącej i działania jako organ administracji publicznej stosujący k.p.a.;

2) art. 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 102 ust. 5 pkt 24 i 24b w zw. z art. 33 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.; dalej: u.o.ś.), poprzez ich niezastosowanie i pominięcie, że k.p.a. normuje postępowanie przed innymi organami państwowymi oraz przed innymi podmiotami, gdy są one powołane z mocy prawa, a zatem dotyczy to sytuacji, w której przepisy prawa materialnego kształtują kompetencje danego podmiotu jako organu administracji publicznej do załatwiania sprawy indywidualnej w drodze decyzji administracyjnych, a w przedmiotowej sprawie żaden przepis u.o.ś nie dawał podstawy materialnoprawnej do rozpoznania sprawy skarżącej przez Prezesa NFZ;

3) art. 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 96 ust. 1 w zw. z art. 102 ust. 5 pkt 24 i 24b w zw. z art. 33 ust. 1, 2 i 3 u.o.ś. poprzez ich niezastosowanie i pominięcie, że w sprawach dotyczących ponoszenia kosztów przejazdu na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową i leczenia uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej oraz częściowej odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie w sanatorium uzdrowiskowym nie mają zastosowania przepisy k.p.a., a Prezes NFZ nie działa jako organ administracji publicznej i nie jest uprawniony do wydawania decyzji w rozumieniu k.p.a., co skutkowało błędnym przyjęciem, że Prezes NFZ w przedmiotowej sprawie występował jako organ administracji publicznej, który zobowiązany był do stosowania przepisów k.p.a. i rozpoznania „odwołania” skarżącej z 30 stycznia 2024 r., co z kolei skutkowało błędnym uznaniem przez WSA w Warszawie, że w sprawie doszło do przewlekłości postępowania;

2. naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy, o którym mowa w art. 174 pkt 2 p.p.s.a., polegające na naruszeniu:

1) art. 149 § 1 pkt 1 i 3 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 8 i 9 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 1 – 4 p.p.s.a. w zw. z art. 1 pkt 1 k.p.a. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i błędne uznanie, że w przedmiotowej sprawie mają zastosowanie przepisy k.p.a. i doszło do przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawie rozpatrzenia „odwołania” skarżącej z 30 stycznia 2024 r., podczas gdy w przedmiotowej sprawie przepisy materialnoprawne nie przyznawały Prezesowi NFZ kompetencji do stosowania środków prawnych, właściwych organom administracji publicznej, jak i nie uprawniały Prezesa NFZ do działania jako organ administracji publicznej, a w związku z tym Prezes NFZ nie był zobligowany do stosowania przepisów k.p.a. i nie miał podstaw zarówno materialnoprawnych, jak i kompetencyjnych do rozpoznawania sprawy skarżącej, a tym samym nie doszło do przewlekłości postępowania;

2) art. 149 § 1 pkt 1 i 3 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 8 i 9 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 ust. 1 – 4 p.p.s.a. w zw. z art. 35 § 1 i 3 i 37 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 1 pkt 1 k.p.a. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i błędne uznanie, że w przedmiotowej sprawie doszło do przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawie rozpatrzenia „odwołania” skarżącej z 30 stycznia 2024 r., podczas gdy w przedmiotowej sprawie przepisy materialnoprawne nie przyznawały Prezesowi NFZ kompetencji do stosowania środków prawnych, właściwych organom administracji publicznej, jak i nie uprawniały Prezesa NFZ do działania jako organ administracji publicznej, a w związku z tym Prezes NFZ nie był zobligowany do stosowania przepisów k.p.a. i nie miał podstaw zarówno materialnoprawnych, jak i kompetencyjnych do rozpoznawania sprawy skarżącej, a sprawa ta nie miała charakteru sprawy administracyjnej i nie była objęta terminami wskazanymi w k.p.a., a tym samym nie doszło do przewlekłości postępowania;

3) art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. w zw. z art. 1 pkt 2 k.p.a. polegającym na niezastosowaniu przepisów i pominięciu, że skarga na przewlekłość w przedmiotowej sprawie była niedopuszczalna, skarga ta bowiem została skierowana do Prezesa NFZ, który nie jest właściwy do załatwienia sprawy będącej przedmiotem wniosku Skarżącej, a ponadto sprawa nie podlega rozstrzygnięciu w drodze decyzji administracyjnej, jak i nie miała charakteru sprawy administracyjnej, co skutkowało błędnym zastosowaniem art. 149 § 1 pkt 1 i 3 p.p.s.a. i uwzględnieniem skargi na przewlekłość przy jednoczesnym braku podstawy materialnoprawnej do wydania takiego rozstrzygnięcia;

4) art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 1 pkt 2 k.p.a. polegającym na niezastosowaniu przepisów i pominięciu, że skarga na przewlekłość w przedmiotowej sprawie była niedopuszczalna, albowiem została wniesiona w sprawie,

do której załatwienia nie jest właściwy wskazany Prezes NFZ i która nie podlega załatwieniu w drodze administracyjnej i nie miała charakteru sprawy administracyjnej, a jako taka nie należała do właściwości Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, co skutkowało błędnym zastosowaniem art. 149 § 1 pkt 1 i 3 p.p.s.a. i uwzględnieniem skargi na przewlekłość przy jednoczesnym braku podstawy materialnoprawnej do wydania takiego rozstrzygnięcia;

5) art. 149 § 1 pkt 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez nieprzedstawienie przez WSA w Warszawie precyzyjnego i niebudzącego wątpliwości wskazania co do sposobu dalszego postępowania zmierzającego do wykonania wyroku i nałożenie na Prezesa NFZ bliżej nieokreślonego obowiązku bez wskazania podstawy materialnoprawnej, w oparciu o którą to Prezes NFZ mógłby działać jako organ administracji publicznej w sytuacji braku normy kompetencyjnej i materialnoprawnej do rozpoznania odwołania Skarżącej, co w konsekwencji powoduje, że skarżony wyrok jest niewykonalny.

rgumentację na poparcie powyższych zarzutów skarżący kasacyjnie organ przedstawił w uzasadnieniu skargi kasacyjnej.

Odpowiadając na skargę kasacyjną skarżąca wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej w całości jako pozbawionej uzasadnionych podstaw; rozpatrzenie sprawy na posiedzeniu niejawnym. Z ostrożności procesowej, w przypadku uznania skargi kasacyjnej za uzasadnioną skarżąca wniosła o rozważenie przez Naczelną Sąd Administracyjny odstąpienia od zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego w całości.

### **Naczelną Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

W punkcie wyjścia trzeba podnieść, że jakkolwiek zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelną Sąd Administracyjnym podlega 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, co znajduje swoje potwierdzenie w tym fragmencie wypowiedzi normatywnej zawartej w przywołanym przepisie prawa, z którego wynika, że Sąd ten „(...) rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (...)”, to jednak nie można tracić z pola widzenia tego, że niezależnie od powyższego, zakres badania sprawy wyznacza także ta wypowiedź, z której wynika, że Sąd również „(...) bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania”, a mianowicie sytuacje enumeratywnie wymienione w § 2 tego przepisu prawa.

Co więcej – a nie jest to bez znaczenia dla wyniku postępowania zainicjowanego skargą kasacyjną wniesioną w rozpatrywanej sprawie – kolejny i trzeci już zakres badania sprawy wyznacza przepis art. 189 p.p.s.a., zgodnie z którym,

jeżeli skarga ulegała odrzuceniu albo istniały podstawy do umorzenia postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem uchyla wydane w sprawie orzeczenie oraz odrzuca skargę lub umarza postępowanie.

Podkreślając, że przywołany przepis prawa ma imperatywny oraz w pełni samodzielny (w relacji do powyżej przywołanych) charakter, a w jego świetle Naczelny Sąd Administracyjny z urzędu ma obowiązek badania dopuszczalności skargi na każdym etapie rozpoznawanej sprawy, niezależnie od zarzutów skargi kasacyjnej, jej wniosków oraz branych z urzędu pod uwagę podstaw nieważności postępowania (por. w tej mierze uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt II GPS 5/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 40), trzeba stwierdzić, że również w rozpoznawanej sprawie obowiązkiem Naczelnego Sądu Administracyjnego była ocena, czy skarga nie ulegała odrzuceniu przez Sąd pierwszej instancji.

Rezultat tej oceny prowadzi do wniosku, że w sprawie zaktualizowały się przesłanki stosowania art. 189 p.p.s.a., o czym przekonują następujące argumenty.

W rozpatrywanej sprawie nie może i nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że Sąd pierwszej instancji orzekł w sprawie ze skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania w przedmiocie rozpatrzenia odwołania w sprawie o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne (zob. wniosek z 11 stycznia 2024 r.), a więc w sprawie ze skargi, o której jest mowa w art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a., zgodnie z którym kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach określonych w pkt 1 – 4 lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadku określonym w pkt 4a.

Wobec treści oraz konstrukcji przywołanego przepisu prawa, a co za tym idzie zawartego w nim odesłania, za wręcz oczywisty trzeba więc uznać wniosek, że zakres jego normowania dotyczy przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawach, w których organ administracji publicznej jest zobowiązany do działania w określonych prawnych formach działania administracji, a mianowicie: decyzji administracyjnej (pkt 1); lub postanowienia wydanego w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończącego postępowanie, a także postanowienia rozstrzygającego sprawę co do istoty (pkt 2); lub postanowienia wydanego w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które przysługuje zażalenie (pkt 3); lub w formie innych niż określone w pkt 1 – 3 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, postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, postępowań, o których mowa w dziale V rozdziale I ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw (pkt 4); lub pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanej w indywidualnych sprawach, opinii zabezpieczającej i odmowy jej wydania (od 1 stycznia 2025 r. – również opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowy jej wydania (pkt 4a) – a w konsekwencji wniosek, że w sytuacji prowadzenia postępowania dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (art. 37 § 1 pkt 2 k.p.a.) we wskazanych formach prawnego działania administracji publicznej aktualizują się przesłanki dopuszczalności skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania.

W świetle powyższego, w tym wobec znaczenia konsekwencji wynikających z art. 149 § 1 p.p.s.a. oraz zawartego w nim odesłania do art. 3 § 2 pkt 1 – 4 i pkt 4a p.p.s.a. – które są aż nadto wyraźnie widoczne, gdy podnieść, że treścią określonej nim kompetencji sądu administracyjnego jest „zobowiązanie organu do wydania w określonym terminie aktu, interpretacji albo dokonania czynności” – trzeba podkreślić, że w sprawach ze skarg na przewlekłość postępowania, zasadnicze znaczenie – w relacji do przeprowadzanych *ad casum* ustaleń odnoszących się do istnienia okoliczności uzasadniających kwalifikowanie zaskarżonego i zarazem kontrolowanego działania organu administracji w danej sprawie jako przewlekłości oraz oceny jej charakteru („zwykła” lub „kwalifikowana”, bo z „rażącym naruszeniem prawa”) – ma przede wszystkim rekonstrukcja źródła prawnego obowiązku działania przez organ administracji w danej sprawie, a co za tym idzie treść, forma i sposób realizacji przyznanej mu kompetencji. Rekonstrukcja ta – co nie mniej oczywiste – powinna być przeprowadzona na podstawie właściwych przepisów prawa materialnego, w tym również przy uwzględnieniu, że ustawa Kodeks postępowania administracyjnego – co trzeba podkreślić – normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych albo załatwianych milcząco (art. 1 pkt 1).

Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku nie wynika, aby Sąd pierwszej instancji wykonał wymieniony obowiązek, do czego był zobowiązany, badając swoją właściwość w sprawie ze skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania w przedmiocie rozpatrzenia odwołania w sprawie o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne.

Stwierdzając przewlekłe prowadzenie postępowania w przedmiocie rozpatrzenia odwołania w sprawie o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe

leczenie sanatoryjne, Sąd pierwszej instancji nie skonfrontował treści zawartego we wniosku z 11 stycznia 2024 r. żądania „zwrotu nienależnie pobranej opłaty” z wynikającym z przepisów obowiązującego prawa obowiązkiem działania organu administracji w sprawie tego rodzaju żądania, co wobec jego treści oraz podmiotu, do którego było ono adresowane, uzasadniało, aby – co oczywiste – rekonstruować prawny obowiązek orzekania w „sprawie” tego żądania oraz prawny obowiązek rozpatrzenia „odwołania” od pisma Naczelnika Wydziału Obsługi Klientów i Profilaktyki w Kujawsko-Pomorskim Oddziale Wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia w Bydgoszczy z 24 stycznia 2024 r. na podstawie przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

W tym też kontekście – w tym zwłaszcza wobec deficytów stanowiska Sądu pierwszej instancji w omawianym zakresie – wymaga podkreślenia, albowiem nie jest to bez znaczenia (zob. w tej mierze również postanowienie NSA z 17 października 2008 r., sygn. akt II GSK 394/08, w którym wyjaśniono, że Narodowy Fundusz Zdrowia nie jest organem administracji publicznej w rozumieniu ustrojowym i nie przyznano mu generalnie kompetencji do stosowania środków prawnych właściwych organom administracji publicznej, z wyjątkiem enumeratywnie wskazanych w konkretnych przepisach ustawy) – że Narodowy Fundusz Zdrowia, którego zakres działania określa art. 97 wymienionej ustawy, jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną (art. 96), której działalnością kieruje Prezes Funduszu, do którego zakresu działania należy m.in. wydawanie decyzji w sprawach określonych w ustawie (art. 102 ust. 5 pkt 24).

Uwzględniając znaczenie konsekwencji wynikających z art. 102 ust. 5 pkt 24 u.o.ś., za uzasadniony należałoby uznać wniosek, że z przepisów tej ustawy, które w enumeratywnie wymienionych przypadkach przewidują działanie w formie decyzji administracyjnej – co należy odnieść do przepisów: art. 42d (rozpatrywanie wniosków o zwrot kosztów transgranicznej opieki zdrowotnej), art. 42f (wyrażenie zgody na zwrot kosztów transgranicznej opieki zdrowotnej), art. 42i (wyrażenie zgody na udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej albo ich kontynuację w ramach przepisów o koordynacji), art. 50 (ustalenie obowiązku poniesienia kosztów udzielonych świadczeń opieki zdrowotnej, ich wysokości oraz terminu płatności), art. 109 (rozpatrywanie indywidualnych spraw z zakresu ubezpieczenia zdrowotnego, to jest objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym oraz ustalenia prawa do świadczeń), art. 154 (rozpatrywanie odwołań od rozstrzygnięcia postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielania świadczeń opieki zdrowotnej) – nie wynika, aby ustawodawca przewidział, że forma ta, a co za tym idzie, sama kompetencja do działania w tej formie, miałyby dotyczyć rozstrzygnięcia w przedmiocie zwrotu nienależnie

pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne oraz w przedmiocie rozpatrywania odwołania od rozstrzygnięcia w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranej opłaty, co nie pozostaje bez wpływu na wniosek, że wymienione żądanie strony nie inicjowało jednak żadnego z etapów postępowania administracyjnego w sprawie zwrotu nienależnie pobranej opłaty, a więc w sprawie, o której jest mowa w art. 1 pkt 1 k.p.a. Co więcej, ustawodawca nie przewidział również – co także należy podnieść, albowiem nie jest to bez znaczenia z punktu widzenia wagi konsekwencji wynikających z art. 3 § 2 pkt 8 w związku z art. 149 § 1 p.p.s.a. – aby „załatwienie” sprawy inicjowanej wymienionym wnioskiem miało następować w formie aktu lub czynności, o których jest mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a więc w formie aktu lub czynności, które są podejmowane poza postępowaniem jurysdykcyjnym z właściwą mu formą decyzji lub postanowienia, co siłą rzeczy powoduje, że nie ma do nich zastosowania instytucja odwołania, a co za tym idzie – art. 134 k.p.a. czy też na przykład art. 61 i następane k.p.a.

W tym też kontekście – oraz ponownie podkreślając, że treścią żądania wniosku z 11 stycznia 2024 r. był „zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne” – wymaga przypomnienia, że jak wynika z art. 33 ust. 3 ustawy o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych, świadczeniobiorca ponosi koszty przejazdu na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową i z leczenia uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej oraz częściową odpłatność za wyżywienie i zakwaterowanie w sanatorium uzdrowiskowym, a podmiot zobowiązany do finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych pokrywa do wysokości określonej w umowie Funduszu z sanatorium uzdrowiskowym różnicę kosztów wyżywienia i zakwaterowania ubezpieczonego. Z art. 33 ust. 4 tej ustawy, określającego kategorie osób nieponoszących w ogóle odpłatności za koszty wyżywienia i zakwaterowania, wynika natomiast, że dzieci i młodzież do ukończenia lat 18, a jeżeli kształcą się dalej – do ukończenia lat 26, dzieci niepełnosprawne w znacznym stopniu – bez ograniczenia wieku, a także dzieci uprawnione do renty rodzinnej nie ponoszą odpłatności za koszty wyżywienia i zakwaterowania w szpitalu uzdrowiskowym dla dzieci, sanatorium uzdrowiskowym dla dzieci i sanatorium uzdrowiskowym.

Wobec treści przywołanej regulacji prawnej, za uzasadniony trzeba więc uznać wniosek, że żądanie zwrotu nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne nie jest i nie może być dochodzone w postępowaniu administracyjnym przed Prezesem Narodowego Funduszu Zdrowia.

Z ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych nie wynika bowiem – co trzeba podkreślić w korespondencji do dotychczas przedstawionych argumentów – aby był on organem administracji

publicznej właściwym do orzekania w tego rodzaju sprawie w drodze decyzji administracyjnej lub milcząco albo jej „załatwienia” w drodze aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej, o których jest mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Wobec tego również, że ustawodawca definiuje przewlekłość jako prowadzenie postępowania dłużej niż – co trzeba podkreślić – jest to niezbędne do załatwienia sprawy (art. 37 § 1 pkt 2 k.p.a.), nie sposób było przypisywać Prezesowi NFZ przewlekłości, nie dość że w załatwieniu sprawy z wniosku o zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowskowe leczenie sanatoryjne, to również w przedmiocie rozpatrzenia odwołania w sprawie o zwrot nienależnie pobranej opłaty, albowiem w sprawie tej nie był on organem administracji właściwym do jej załatwienia w jednej z wymienionych powyżej form działania, a mianowicie, ani w formie decyzji administracyjnej lub milcząco, ani też w formie aktu lub czynności z zakresu administracji publicznej (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.).

Co więcej, jeżeli – co trzeba podkreślić w korespondencji do powyższego – z art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. określającego właściwość sądu administracyjnego wynika, że kontrola działalności administracji publicznej obejmuje orzekanie w sprawach skarg na przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach określonych w pkt 1 – 4 lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadku określonym w pkt 4a, zaś pkt 4 – do którego przepis ten odsyła – stanowi o innych (niż decyzja i postanowienie) aktach lub czynnościach z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie – Kodeks postępowania administracyjnego, to – i abstrahując już nawet od wskazanego wyłączenia oraz jego zakresu – wobec przywołanej powyżej definicji instytucji przewlekłości (art. 37 § 1 pkt 2 k.p.a.) oraz treści kompetencji sądu administracyjnego, o której stanowi art. 149 § 1 pkt 1 oraz pkt 2 p.p.s.a., za uzasadniony należałoby uznać wniosek, że nie jest prawidłowe stanowisko Sądu pierwszej instancji, że Prezes NFZ dopuścił się przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawie rozpatrzenia odwołania strony od pisma Naczelnika Wydziału Obsługi Klientów i Profilaktyki w Kujawsko-Pomorskim Oddziale Wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia w Bydgoszczy z 24 stycznia 2024 r., a co za tym idzie oczekiwanie tego Sądu odnośnie do zasadności i zarazem potrzeby wydania w sprawie tego odwołania postanowienia na podstawie art. 134 lub na podstawie art. 66 § 3 k.p.a.

Zwłaszcza że – jak podniesiono wyżej – ustawa Kodeks postępowania administracyjnego normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych albo załatwianych milcząco,

co wynika z jej art. 1 pkt 1, w rozumieniu zaś tego przepisu prawa Prezes NFZ nie jest organem administracji właściwym do załatwienia „sprawy” z wniosku o „zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne”. Jeżeli zaś, jako organ administracji działa wyłącznie na podstawie przywołanych powyżej przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w enumeratywnie wymienionych w nich sprawach, to wymieniony wniosek nie mógł tym samym „inicjować” regulowanego przepisami k.p.a. postępowania przed organami NFZ, ani też żadnego z etapów tego postępowania.

Wobec tego więc, że Prezes NFZ nie jest organem administracji właściwym do załatwienia „sprawy” z wniosku o „zwrot nienależnie pobranej opłaty za uzdrowiskowe leczenie sanatoryjne” (co odnosi się również do dyrektorów oddziałów wojewódzkich Funduszu) – zaś jako organ administracji działa wyłącznie na podstawie enumeratywnych kompetencji przyznanych mu przepisami ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – a co za tym idzie wobec tego, że orzekanie w „sprawie” wymienionego wniosku nie następuje w postępowaniu, którego przedmiotem jest rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej w drodze decyzji administracyjnej lub załatwianej milcząco (art. 1 pkt 1 k.p.a.), co siłą rzeczy oznacza, że nie podlega ono przepisom k.p.a., to nie powinno budzić wątpliwości – zwłaszcza że „orzekanie” w sprawie z tego wniosku nie następuje również w formie aktów lub czynności, o których jest mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., albowiem są one podejmowane poza postępowaniem jurysdykcyjnym z właściwą mu formą decyzji lub postanowienia – że wbrew stanowisku i oczekiwaniom Sądu pierwszej instancji, nie mógł on zastosować art. 134 lub art. 66 § 3 k.p.a., albowiem postanowienia, o których jest w nich mowa, wydawane są w toku postępowania administracyjnego regulowanego przepisami k.p.a. i dotyczą poszczególnych kwestii wynikających z toku postępowania, które – co ponownie trzeba podkreślić – nie było prowadzone na żadnym z jego etapów w sprawie z wymienionego wniosku.

Wobec znaczenia konsekwencji wynikających z art. 1 pkt 1 k.p.a., odwołanie wniesione przez stronę od pisma Naczelnika Wydziału Obsługi Klientów i Profilaktyki w Kujawsko-Pomorskim Oddziale Wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia w Bydgoszczy z 24 stycznia 2024 r. – gdy chodzi o ocenę jego dopuszczalności – nie mogło więc być poddane kryteriom wyznaczonym przepisem art. 134 k.p.a. – podobnie, jak i nie mogło być, wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji (s. 6 uzasadnienia zaskarżonego wyroku), procedowane w trybie wskazanym w art. 66 § 3 k.p.a. Odwołanie strony skarżącej od wymienionego pisma nie mogło bowiem – jak należałoby przyjąć w świetle wszystkich przedstawionych argumentów – skutecznie zainicjować postępowania odwoławczego w toku instancji w administracji publicznej, a co za tym idzie, nie

mogło skutecznie aktualizować tego jego etapu, który w tzw. fazie wstępnej wymaga przeprowadzenia przez organ odwoławczy oceny, czy środek zaskarżenia jest dopuszczalny oraz czy został wniesiony w terminie, co w konsekwencji prowadzi do wniosku o braku zaktualizowania się przesłanek wydania przez Prezesa NFZ, jako przez organ odwoławczy – albowiem w świetle przedstawionych argumentów nie występował on w tej roli – postanowienia, o którym mowa w art. 134 k.p.a. (czy też postanowienia, o którym stanowi art. 66 § 3 k.p.a.).

W rekapitulacji należało więc stwierdzić, że skarga strony powinna być podlegać odrzuceniu przez Sąd pierwszej instancji na podstawie art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., albowiem przepis ten stanowi, że sąd odrzuca skargę, jeżeli sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego.

Skoro tak się nie stało, to wobec zaktualizowania się przesłanek zastosowania w rozpoznawanej sprawie art. 189 p.p.s.a. – zwrot normatywny, którym na jego gruncie operuje ustawodawca, a mianowicie „jeżeli skarga ulegała odrzuceniu”, oznacza bowiem, że przepis ten odnosi się do przypadków, w których już na etapie wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego istniała podstawa do odrzucenia skargi, natomiast sąd ten, pomimo obowiązku wynikającego z art. 58 § 1 p.p.s.a., skargi nie odrzucił – należało uchylić zaskarżony wyrok i odrzucić skargę, jako niedopuszczalną.

W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 189 w związku z art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji postanowienia.

## 13

### WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 1 lipca 2025 r.  
(III OSK 1284/22)

*Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Stelmasiak*

*Sędziowie: del WSA Maciej Kobak (sprawozdawca), NSA Teresa Zygłewska*

**Wydana na podstawie art. 29 ust. 3 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1121 ze zm.) decyzja administracyjna, która nie określa precyzyjnie, jakiego rodzaju urządzenia należy wykonać w celu zapobieżenia szkodom wywołanym przez zmiany stanu wody na gruncie,**

**jest niewykonalna w rozumieniu art. 156 pkt 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2017 r. poz. 1257).**

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zasadność skargi kasacyjnej K.L. i P.L. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 grudnia 2021 r. sygn. akt II SA/Kr 1123/21 w sprawie ze skargi K.L. i P.L. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 15 lipca 2021 r. znak (...) w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325) (1) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie; oraz (2) z a s ą d z i ł z mocy art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 powyższej ustawy od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie na rzecz K.L. i P.L. kwotę trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 22 grudnia 2021 r., II SA/Kr 1123/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił skargę K.L. i P.L. (dalej: skarżący) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie (dalej: organ) z 15 lipca 2021 r., znak (...) w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji.

Powyższy wyrok został wydany w następujących okolicznościach faktycznych i prawnych sprawy:

Prezydent Miasta K. (dalej: „organ pierwszej instancji”) ostateczną decyzją z 5 kwietnia 2011 r., nr (...) nakazał współwłaścicielom działki nr (...) obr. (...) solidarnie wykonać urządzenie zapobiegające szkodom, które umożliwi swobodny odpływ wód opadowych z działek nr (...),(...),(...) obr. (...) zgodnie z naturalnym spadkiem terenu w kierunku południowym; w pkt 2 decyzji orzeczono, że urządzenie należy wykonać zgodnie ze sztuką budowlaną i obowiązującymi przepisami.

Skarżący złożyli wniosek o stwierdzenie nieważności powyższej decyzji, wskazując, iż są współwłaścicielami działki nr (...) obręb (...), stanowiącej drogę dojazdową do domów dwurodzinnych, którzy zostali na mocy tej decyzji obciążeni obowiązkiem wykonania urządzenia zapobiegającego szkodom w postaci zalewania działek bezpośrednio z tą drogą sąsiadujących.

Organ decyzją z 15 lipca 2021 r. nr (...) odmówił stwierdzenia nieważności wydanej decyzji.

Na powyższą decyzję skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego złożyli skarżący. W odpowiedzi na skargę organ wniosł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

Wyrokiem opisanym na wstępie WSA w Krakowie oddalił skargę. W uzasadnieniu wyroku podniesiono, że kontrolowane rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji może być uznane za nieprecyzyjne, ale nie jest niewykonalne. Organ pierwszej instancji, w celu dokonania ustaleń w przedmiocie wykonania prac nakazanych w decyzji, przeprowadził w 19 marca 2021 r. na terenie działek nr (...),(...),(...) i (...) oględziny, podczas których stwierdzono wykonanie obowiązku nałożonego w decyzji z 5 kwietnia 2011 r. nr (...) (tom 2, karta akt nr 790). Brak zatem określenia, jakie konkretnie urządzenie ma być zrealizowane, oznacza jedynie, iż może być wykonane każde takie urządzenie, które wywoła skutek taki, jak wskazano w decyzji, a zatem które umożliwi swobodny odpływ wód opadowych z działek nr (...),(...),(...), zgodnie z naturalnym spadkiem terenu w kierunku południowym. Takie określenie obowiązku jak w spornej decyzji oznacza jedynie, że organ w nietypowy sposób musi zwerifikować, czy nakaz z decyzji wykonano, gdyż będzie musiał ocenić, czy wykonane urządzenie spowoduje zapobiegnięcie szkodom, tak jak to ujęto w decyzji. Zatem pewna możliwa trudność w ocenie, czy wykonano obowiązek, nie może być uznana za tożsamą z niewykonalnością decyzji. Ewentualne sporne oceny zainteresowanych stron, w tym skarżących, czy decyzję wykonano, czy nie, nie mogą oznaczać, że jest co do zasady niewykonalna. Decyzję można zatem obiektywnie wykonać, lecz jedynie może wystąpić usuwalna trudność w ocenie, czy ją wykonano w sposób należyty. Również w zakresie podnoszonej kwestii terminu wskazywany brak nie oznacza niewykonalności. Skoro nie określono konkretnego terminu, to zgodnie z zasadami ogólnymi decyzja podlega wykonaniu z chwilą, kiedy stała się ostateczna, a zatem wówczas zobowiązany ma natychmiast przystąpić do jej wykonania. Jeśli tego nie uczyni, sprawa trafia do egzekucji.

Za niezasadne uznano także pozostałe zarzuty skargi. Nie miało w kontrolowanej sprawie miejsca wydanie decyzji przez niewłaściwy rzeczowo organ administracji publicznej, a więc Prezydenta Miasta K. Sprawa dotyczyła stosunków wodnych, stąd prawidłowo została wydana przez właściwy (w znaczeniu właściwości miejscowej, rzeczowej i instancyjnej) organ w świetle art. 29 wówczas obowiązującej ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz.U. z 2005 r. Nr 239, poz. 2019; dalej: p.w.). Jak wyżej wskazano, ocena nałożonego obowiązku w oparciu o przepisy prawa wodnego mogłaby ewentualnie skutkować jej uchynieniem w zwykłym trybie odwoławczym, lecz nie w nadzwyczajnym, który wymaga rażącego naruszenia prawa.

Sąd zważył, iż brak było uzasadnionych podstaw do uwzględnienia wniosku o stwierdzenie nieważności w trybie nadzwyczajnym, zmierzającym do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji, która posiada przymiot ostateczności. Skarżony organ dokonał wystarczającej weryfikacji kwestionowanej decyzji

pod kątem przesłanek z art. 156 § 1 pkt 5 w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735; dalej: k.p.a.) bez konieczności przeprowadzenia ponownego postępowania w oparciu o załączony do skargi szereg dokumentów. Takie sugerowane w skardze działania organu byłoby niedopuszczalne z punktu widzenia przepisów k.p.a., stąd zarzuty zawarte w skardze w zakresie naruszenia art. 158 § 1 k.p.a., art. 107 § 1 pkt 5 k.p.a, w związku z art. 29 ust. 3 p.w. i art. 6 k.p.a., w związku z art. 8 § 1 k.p.a., nie mogły zostać uwzględnione.

Decyzja nakładająca obowiązek nie jest obarczona również żadną z pozostałych wad nieważności z art. 156 k.p.a, tj.: została wydana przez właściwy organ, nie narusza rażąco prawa; sprawa nie została poprzednio rozstrzygnięta inną decyzją ostateczną; decyzja została skierowana do osób będących stronami w sprawie; nie wywołała czynu zagrożonego karą; nie zawiera wady powodującej jej nieważność z mocy prawa.

Odnosząc się do kwestii powstałej nowej zabudowy, która pojawiła się już po wydaniu decyzji i związaną z tym dalszą zmianą stosunków wodnych, WSA zaznaczył, że decyzja, której stwierdzenia nieważności domagają się skarżący, została wydana w konkretnych okolicznościach faktycznych. Powstanie po jej wydaniu intensywnej nowej zabudowy w tym rejonie nie może mieć żadnego wpływu na kwestię ważności decyzji i nawet w zwykłym, odwoławczym trybie nie mogłaby prowadzić do wyeliminowania tej decyzji z obrotu prawnego.

Powyższy wyrok w całości zakwestionowali skarżący, zarzucając naruszenie:

1) prawa materialnego, tj.:

a) art. 29 p.w. w zw. z art. 104 k.p.a. poprzez przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji, iż decyzja administracyjna wydana w oparciu o treść art. 29 p.w. może w sentencji zawierać jedynie wyrzeczenie o nałożeniu solidarnie obowiązku wykonania urządzenia zapobiegającego szkodom bez żadnego uszczegółowienia; konkretyzacji treści obowiązku – to jest, o jakie urządzenie zapobiegające szkodom może chodzić;

b) art. 50 ust. 1 pkt 2 oraz 4 w zw. z art. 81 ust. 1 pkt 2 oraz art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351; dalej: p.b.) poprzez ich błędną interpretację i niezastosowanie, na skutek przyjęcia, że w sytuacji prowadzenia robót budowlanych zmieniających stosunki wodne na nieruchomości organem właściwym do prowadzenia sprawy administracyjnej będzie Prezydent Miasta K. (jako organ administracji architektoniczno – budowlanej), podczas gdy prawidłowa wykładnia powołanych przepisów powinna skutkować przekazaniem podania inicjującego postępowanie administracyjne przez organ niewłaściwy w sprawie w trybie art. 64 § 1 k.p.a. organowi właściwemu – organowi nadzoru budowlanego, a to Powiatowemu

Inspektorowi Nadzoru Budowlanego w K. – Powiat G., albowiem z samej treści podania wniesionego do organu wynikało, że dotyczy ono wpływu nieprawidłowo realizowanych robót budowlanych na nieruchomości sąsiadujące z terenem budowy;

2) przepisów postępowania, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 151 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.) w zw. z art. 6 k.p.a., art. 19 oraz art. 64 § 1 k.p.a. w zw. z art. 50 ust. 1 pkt 2 oraz 4 p.b. poprzez nieuzasadnione oddalenie skargi w sytuacji, gdy decyzja administracyjna Prezydenta Miasta K. z 5 kwietnia 2011 r. (...), o której wyeliminowanie z obrotu prawnego w trybie nadzwyczajnym stwierdzenia nieważności wnosili skarżący, została wydana przez organ niewłaściwy rzeczowo do prowadzenia postępowania administracyjnego, co powinno skutkować przekazaniem podania inicjującego postępowanie administracyjne w trybie art. 64 § 1 k.p.a. organowi właściwemu, a to Powiatowemu Inspektorowi Nadzoru Budowlanego w K. – Powiat G., albowiem z samej treści podania wniesionego do organu wynikało, że dotyczy ono wpływu nieprawidłowo realizowanych robót budowlanych na nieruchomości sąsiadujące z terenem budowy;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 5 k.p.a. w zw. z art. 107 § 1 pkt 5 k.p.a. i art. 29 p.w., poprzez zaakceptowanie przez Sąd pierwszej instancji odmowy stwierdzenia przez organ nieważności decyzji administracyjnej, podczas gdy decyzja ta obarczona jest wadą niewykonalności, a to z uwagi na brak sprecyzowania przez organ obowiązku nałożonego na adresatów decyzji administracyjnej w stopniu, który *de facto* oznaczał brak przedstawienia w decyzji administracyjnej jej rozstrzygnięcia;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z § 22 ust. 3 ppkt 3, 6 i 7 uchwały Rady Miasta K. nr CIII/1384/10 z dnia 9 czerwca 2010 r. w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obszaru „G. – L.” w zw. z art. 6 k.p.a., poprzez zaakceptowanie przez Sąd pierwszej instancji odmowy stwierdzenia przez organ nieważności decyzji administracyjnej, podczas gdy decyzja ta została wydana z rażącym naruszeniem powszechnie obowiązujących przepisów prawa miejscowego zawartych w planie zagospodarowania przestrzennego obszaru „G. – L.”, który nakazuje na terenie objętym decyzją, której stwierdzenia nieważności domagali się skarżący, odprowadzanie wód opadowych i roztopowych zabezpieczające przed podtopieniami w okresach intensywnych opadów atmosferycznych, stosowanie w istniejącym terenie zabudowanym w pierwszej kolejności budowy kanalizacji opadowej odprowadzającej wodę do kolektorów opadowych usytuowanych w ulicach, które mają za zadanie zbierać wody opadowe z pasa

drogowego oraz przynależnej zlewni, podczas gdy utrzymaną w mocy decyzją administracyjną nakazano skierowanie wód opadowych na położone poniżej tereny zabudowane, bez nałożenia obowiązku ich rozproszczenia w systemie kanalizacji poopadowej z odprowadzeniem do kolektora opadowego w najbliższej ulicy;

d) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 7, art. 77 § 1 oraz art. 84 § 1 k.p.a. oraz art. 29 p.w., poprzez zaakceptowanie przez Sąd pierwszej instancji odmowy stwierdzenia przez organ nieważności decyzji administracyjnej, podczas gdy decyzja ta została wydana z rażącym naruszeniem zasad prowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie o naruszenie stosunków wodnych, polegające na braku wszechstronnego ustalenia i przeanalizowania materiału dowodowego, w szczególności braku zasięgnięcia opinii biegłego, co w rezultacie doprowadziło do wydania decyzji administracyjnej, pomimo iż organ ją wydający nie ustalił: jakie roboty, a w szczególności, jakie „urządzenie” należy wykonać, aby doprowadzić do przywrócenia zakłóconych stosunków wodnych, kto odpowiada za zakłócenie stosunków wodnych i jakie konsekwencje może mieć wykonanie dowolnego „urządzenia” kierującego spływ wód opadowych z terenu działek o numerach ewidencyjnych (...),(...) oraz (...) obręb (...), jednostka ewidencyjna (...) zgodnie z naturalnym spadkiem terenu w kierunku południowym.

W oparciu o powyższe zarzuty wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie; rozpoznanie przedmiotowej skargi na rozprawie, zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

### **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 podlegały badaniu wyłącznie zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej na uzasadnienie przytoczonych podstaw kasacyjnych.

Skarga kasacyjna jest uzasadniona. Naczelny Sąd Administracyjny podziela zarzut naruszenia art. 29 ust. 3 p.w. w zw. z art. 156 pkt 5 k.p.a.

Zgodnie z art. 29 ust. 3 p.w. „[j]eżeli spowodowane przez właściciela gruntu zmiany stanu wody na gruncie szkodliwie wpływają na grunty sąsiednie,

wójt, burmistrz lub prezydent miasta może, w drodze decyzji, nakazać właścicielowi gruntu przywrócenie stanu poprzedniego lub wykonanie urządzeń zapobiegających szkodom.” Cytowany przepis kształtuje kompetencję organu administracji publicznej do reagowania na taką aktywność właściciela gruntu, który wskutek podjętych na jego terenie działań doprowadza do zmiany stanu wody na gruncie, co negatywnie (szkodliwie) oddziałuje na grunty sąsiednie. Jeżeli w toku postępowania wyjaśniającego organ ustali, że zachodzą okoliczności faktyczne aktywujące zastosowanie art. 29 ust. 3 p.w., to jego kompetencja do rozstrzygnięcia sprawy kształtuje się dwójako. Organ może wydać decyzję administracyjną nakazującą właścicielowi gruntu przywrócenie stanu poprzedniego albo wykonanie urządzeń zapobiegających szkodom. Pierwsza formuła załatwienia sprawy o zmianę stanu wody na gruncie ma charakter restytucyjny, sprowadza się bowiem do odtworzenia stosunków wodnych, jakie istniały przed podjęciem działań przez właściciela gruntu. Druga ma charakter protekcyjny. Nie sprowadza się do cofnięcia tych działań właściciela gruntu, które zmieniły stan wody na gruncie ze szkodą dla gruntów sąsiednich, polega natomiast na zobowiązaniu go do podjęcia nowych działań, których treścią jest wykonanie urządzeń, które tym szkodom zapobiegną. Zasadność wydania decyzji nakazującej wykonanie urządzeń zapobiegającym szkodom wymaga więc stwierdzenia, że przywrócenie poprzedniego stanu wody na gruncie jest niemożliwe, albo ekonomicznie lub technicznie nieracjonalne.

Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko, że wydana w trybie art. 29 ust. 3 p.w. decyzja administracyjna nakazująca wykonanie urządzeń zapobiegającym szkodom powinna precyzyjnie określać rodzaj tych urządzeń oraz ich podstawowe parametry. Konstytucyjnie proklamowany obowiązek działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP) przekłada się na nakaz precyzyjnego określania obowiązków publicznoprawnych nakładanych decyzyjnie na jednostki, tak aby nie istniała niepewność, do podjęcia jakich działań zobowiązuje się podmioty podległe administracji publicznej. Charakter szkód wywołanych zmianą stanu wody na gruncie powinien wynikać z materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania prowadzonego w trybie art. 29 ust. 3 p.w. Z materiału tego powinno również wynikać, jakiego rodzaju działania należy podjąć, aby zatrzymać szkodliwe oddziaływanie tej zmiany na grunty sąsiednie. Wskazanie rodzaju i parametrów urządzeń, jakie ma wykonać właściciel gruntu, na którym wystąpiła szkodliwie oddziałująca zmiana stanu wody, spoczywa na organie prowadzącym postępowanie administracyjne. W tym celu organ niewątpliwie powinien posiłkować się specjalistyczną wiedzą biegłego z zakresu hydrologii, który dokonuje oceny, jakie wymagania winno spełniać urządzenie, aby zapewnić rozwiązanie problemu, jakim jest wywołująca szkody

zmiana stosunków wodnych. W celu usunięcia szkodliwego wpływu zmiany stanu wody na nieruchomości sąsiednie, organ powinien w decyzji nakazać taki sposób zapobieżenia szkodom, jaki w okolicznościach danej sprawy będzie najskuteczniejszy i najprostszy do wykonania – wyrok NSA z 18 stycznia 2022 r., III OSK 4528/21.

Brak sprecyzowania w treści decyzji wydanej w trybie art. 29 ust. 3 p.w., jakiego rodzaju urządzenia mają zostać wykonane w celu zapobieżenia szkodom i jakie powinny być ich podstawowe parametry, czyni tę decyzję – w tym zakresie – niewykonalną. W takim skonfigurowaniu na adresata decyzji zostaje nałożony obowiązek publicznoprawny, którego treść jest nieokreślona. Z treści decyzji wynika wyłącznie ogólny skutek, jaki ma nastąpić w następstwie wykonania obowiązku, natomiast sama treść tego obowiązku, a więc charakter aktywności, która go realizuje, pozostaje nieustalona. Przystępując do wykonania takiej decyzji jej adresat musiałby we własnym zakresie rozstrzygać o tym, jakiego rodzaju działania podjąć, aby osiągnąć wskazany jej treścią skutek. W takim układzie treść decyzji administracyjnej podlegałaby dookreśleniu poza postępowaniem administracyjnym i to nie przez organ administracji publicznej, lecz przez stronę – adresata nakładanego tą decyzją obowiązku. Rodziłoby to dwójakiego rodzaju niebezpieczeństwo. Po pierwsze, adresat decyzji pozostawałby w niepewności co do tego, że podjęte przez niego działania zostaną następnie pozytywnie zweryfikowane przez organ jako te, które stanowią wykonanie nałożonego nią obowiązku. Adresat decyzji, podejmując działania angażujące go czasowo, finansowo i infrastrukturalnie, nigdy nie miałby pewności, że ostatecznie zostaną one przez organ uznane za adekwatne do wynikającego z jej treści obowiązku. W sytuacji gdy organ przyjąłby, że podjęta przez adresata obowiązku aktywność nie stanowi jego należytej realizacji, zachodziłaby konieczność „poszukiwania” kolejnych działań, które organ będzie skłonny w przyszłości uznać za wykonanie decyzji. Należy przy tym dodać, że wydana w trybie art. 29 ust. 3 p.w. decyzja administracyjna nakładająca obowiązek wykonania urządzeń zapobiegających szkodom z założenia angażuje strony o spornych interesach. Brak sprecyzowania w jej treści rodzaju i charakteru urządzeń, które ma obowiązek wykonać właściciel gruntu, na którym doszło do szkodliwie oddziałującej zmiany stanu wody spowodowałyby, że ewentualny spór co do tego, czy działania adresata nałożonego tą decyzją obowiązku stanowią jego realizację przenosiłby się poza postępowanie administracyjne. Poza postępowaniem administracyjnym organ musiałby bowiem rozstrzygać o tym, czy adresat decyzji prawidłowo doprecyzował jej treść, a więc ustalił zakres ciężącego na nim obowiązku adekwatnie do założonego skutku, jakim jest zapobieżenie szkodom. W tym celu nie tylko musiałby czynić precyzyjne i nierzadko wymagające specjalistycznej wiedzy

ustalenia, co do przyczynowo-skutkowej zależności między działaniami podjętymi przez adresata decyzji a szkodliwym oddziaływaniem zmiany stanu wody na gruncie, jakie wywołał, ale również miałyby obowiązek skonfrontować się ze stanowiskami pozostałych stron. *De facto* organ musiałby przeprowadzić nowe postępowanie administracyjne, którego celem byłoby po pierwsze, zweryfikowanie prawidłowości dookreślenia treści decyzji administracyjnej przez adresata nałożonego nią obowiązku i po drugie, ustalenie, czy tak sprecyzowana decyzja została wykonana. W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego takie skonfigurowanie jest niedopuszczalne i narusza art. 29 ust. 3 p.w.

W drugiej kolejności trzeba zwrócić uwagę, że niesprecyzowanie charakteru i parametrów urządzeń zapobiegających szkodom w treści wydanej na podstawie art. 29 ust. 3 p.w. decyzji może rodzić niepewność co do tego, czy podjęte następczo przez jej adresata działania stanowią realizację nałożonego nią obowiązku, czy też stanowią „nową” aktywność, która może zostać poddana weryfikacji w trybie przepisów art. 29 ust. 1-3 p.w.

W trzeciej kolejności trzeba również uwzględnić, że nieokreślenie zakresu obowiązku wykonania urządzeń zapobiegających szkodom w treści decyzji wydanej w trybie art. 29 ust. 3 p.w. będzie czyniło ją niewykonalną na etapie postępowania egzekucyjnego. Wykonanie obowiązku nałożonego decyzją administracyjną polega na podjęciu działań, które przekształcą układ rzeczywistości do stanu wymaganego jej treścią. Brak wskazania w treści decyzji wydanej na podstawie art. 29 ust. 3 p.w., jakie konkretnie urządzenia zapobiegające szkodom ma wykonać jej adresat, uniemożliwia ustalenie oczekiwanego układu rzeczywistości, do którego mają doprowadzić podjęte przez niego działania. Przystępując do przymusowej realizacji takiej decyzji organ egzekucyjny nie posiadałby wiedzy co do tego, jaki stan rzeczy należy uznać za zrealizowanie wynikającego z jej treści obowiązku. Nie jest przy tym rzeczą organu egzekucyjnego rozstrzygnięcie o tym, jakie urządzenia będą adekwatne do usunięcia szkód stwierdzonych egzekwowaną decyzją, wydaną na podstawie art. 29 ust. 3 p.w. Organ egzekucyjny nie jest również właściwy do rozstrzygania sporów między adresatami takiej decyzji dotyczących tego, czy dane działanie realizuje nałożony nią obowiązek. Zobowiązany do wykonania obowiązku nałożonego decyzją administracyjną nie powinien mieć możliwości wyboru działań, które w jego ocenie są odpowiednie do jego realizacji. W takim układzie sens postępowania egzekucyjnego byłby podważony – tak NSA w wyroku z 15 grudnia 2020 r., II OSK 1845/18. Treść obowiązku nałożonego decyzją administracyjną powinna być precyzyjna, tzn. jednoznacznie wskazywać charakter i zakres działań stanowiących jego realizację. Jak wskazał NSA w wyroku z 8 listopada 2017 r., II OSK 2839/16: „obowiązek

nałożony na podstawie art. 29 ust. 3 Prawa wodnego powinien być na tyle precyzyjny, aby mogło wynikać z niego, jakie konkretnie działania powinien podjąć podmiot, do którego taki obowiązek skierowano. W innym wypadku brak sprecyzowania obowiązku powoduje niepożądany stan polegający na niemożliwości wyegzekwowania obowiązku.”

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wydana na podstawie art. 29 ust. 3 p.w. decyzja administracyjna, która nie określa precyzyjnie, jakiego rodzaju urządzenia należy wykonać w celu zapobieżenia szkodom wywołanym przez zmiany stanu wody na gruncie, jest niewykonalna w rozumieniu art. 156 pkt 5 k.p.a.

W niniejszej sprawie nie jest kwestionowane, że ostateczną decyzją z 5 kwietnia 2011 r. organ nakazał współwłaścicielom działki nr (...) obr. (...) solidarnie wykonać urządzenie zapobiegające szkodom, które umożliwi swobodny odpływ wód opadowych z działek nr (...),(...),(...) obr. (...) zgodnie z naturalnym spadkiem terenu w kierunku południowym; w pkt 2 decyzji orzeczono, że urządzenie należy wykonać zgodnie ze sztuką budowlaną i obowiązującymi przepisami. Z treści tej decyzji nie wynika więc konkretnie, jakie urządzenie powinno zostać wykonane przez adresatów obowiązku. Stanowisko WSA co do tego, że decyzja z 5 kwietnia 2011 r. została wykonana, nie znajduje żadnego uzasadnienia i stanowi jedynie powielenie lakonicznych twierdzeń organu (s. 4 decyzji). WSA w żaden sposób nie wykazał trafności tej oceny. Z treści skargi wynika jednoznacznie, iż skarżący kategorycznie zaprzeczają, jakoby decyzja z 5 kwietnia 2011 r. została wykonana. Na wsparcie swojego stanowiska wskazują szereg okoliczności, do których WSA w ogóle się nie odniósł.

Na uwzględnienie zasługuje również zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z § 22 ust. 3 ppkt 3, 6 i 7 uchwały Rady Miasta K. nr CIII/1384/10 z dnia 9 czerwca 2010 r. w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obszaru „G. – L.” Skarżący kasacyjnie wykazują, że zgodnie z treścią Planu na terenie objętym decyzją z 5 kwietnia 2011 r. odprowadzanie wód opadowych i roztopowych zabezpieczające przed podtopieniami w okresach intensywnych opadów atmosferycznych powinno w pierwszej kolejności nastąpić poprzez budowę kanalizacji opadowej odprowadzającej wodę do kolektorów opadowych usytuowanych w ulicach, które mają za zadanie zbierać wody opadowe z pasa drogowego oraz przynależnej zlewni. Decyzja z 5 kwietnia 2011 r. zaś nakazuje skierowanie wód opadowych na położone poniżej tereny zabudowane, bez nałożenia obowiązku ich rozprowadzenia w systemie kanalizacji poopadowej z odprowadzeniem do kolektora opadowego w najbliższej ulicy. Przedmiotowa kwestia została całkowicie pominięta przez WSA, a w ocenie NSA powinna zostać rozważona zarówno w kontekście rażącego naruszenia prawa (art. 156

pkt 2 k.p.a.), jak i niewykonalności decyzji z przyczyn prawnych (art. 156 pkt 5 k.p.a.).

Negatywnej weryfikacji podlegały zarzuty naruszenia art. 50 ust. 1 pkt 2 oraz 4 w zw. z art. 81 ust. 1 pkt 2 oraz art. 82 ust. 1 p.b oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 6 k.p.a., art. 19 oraz art. 64 § 1 k.p.a. w zw. z art. 50 ust. 1 pkt 2 oraz 4 p.b. W ramach tych zarzutów skarżący kasacyjnie wywodzą, że organem właściwym do stwierdzenia nieważności decyzji z 5 kwietnia 2011 r. jest Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego w K. Decyzja z 5 kwietnia 2011 r., została wydana na podstawie art. 29 ust. 3 p.w., zgodnie z właściwością, przez Prezydenta Miasta K. Stosownie do treści art. 157 § 1 k.p.a. organem właściwym do stwierdzenia nieważności decyzji jest organ wyższego stopnia, którym wobec prezydenta miasta, zgodnie z art. 17 pkt 1 k.p.a., jest samorządowe kolegium odwoławcze.

Z podanych przyczyn Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił w całości kwestionowany skargą kasacyjną wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie. W ponownym procesie kontroli decyzji SKO z 15 lipca 2021 r. Sąd pierwszej instancji uwzględnił oceny prawne sformułowane w części zważającej niniejszego uzasadnienia.

O kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnięto na podstawie art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a.