

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 2 (125) • 2025

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	7
Zbiór orzeczeń	9



Wolters Kluwer

Warszawa 2025

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

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

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

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

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732-8357

e-ISSN 3071-8627

Wykaz ważniejszych skrótów

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Konwencja PL-SWE	– Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193)
Konwencja wiedeńska	– Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 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.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1740)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 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.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 111)

- 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 2012 r. poz. 270 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. 259 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 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 2016 r. poz. 1066 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2107 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
- p.w.p. – ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. Nr 49, poz. 508 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 286 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)
- u.d.p. – ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. Nr 14, poz. 60 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1376 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1693 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 645 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 320)
- u.g.g. – ustawa z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 22, poz. 99; *akt prawny uchylony*)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 60 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1899 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 344)
- 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 2018 r. poz. 200 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 163)

- 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 2016 r. poz. 1888 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 24, poz. 151 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 478 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 132)
- 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 2018 r. poz. 644 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 596 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1837)
- 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 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1570 ze zm.)
- u.s.k.o. – ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. Nr 122, poz. 593 ze zm.; Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.; Dz.U. z 2015 r. poz. 1659 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2018 r. poz. 570)
- u.t.d. – ustawa z dnia 6 września 2021 r. o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 125, poz. 1371 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2140 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 919 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 180 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2201 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 728 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1539 ze zm.)
- ustawa o języku polskim – ustawa z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. Nr 90, poz. 999 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1480 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 672 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1556)

ustawa o KAS	– ustawa z dnia 15 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o muzeach	– ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 1997 r. Nr 5, poz. 24 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 902 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2022 r. poz. 384)
ustawa o umowach międzynarodowych	– ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. Nr 39, poz. 443 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2020 r. poz. 127)
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
II FPS 1/24 (28 X 2024 r.)	15	Interpretacja obcojęzycznej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych o sprostowaniu błędu w tej konwencji art. 30 Konwencji PL-SWE	9
II FPS 2/24 (28 X 2024 r.)	16	Organ właściwy do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności art. 239 § 3 o.p. w zw. z art. 83 ustawy o KAS	34
III FPS 4/24 (2 XII 2024 r.)	17	Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia art. 70 § 6 pkt 4 o.p. w zw. z art. 154 i 155 u.p.e.a.	56
I OPS 2/23 (16 XII 2024 r.)	18	Dowody w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia prawa użytkowania wieczystego przez państwowe i komunalne osoby prawne art. 200 ust. 1 u.g.n.	71

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I FSK 1240/20 (15 V 2024 r.)	19	Świadczenie wzajemne w podatku od towarów i usług art. 8 ust. 1 u.p.t.u.	102
II FSK 170/24 (20 VI 2024 r.)	20	Opodatkowanie częściowego wycofania wkładu wniesionego do spółki komandytowej art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p	112

II GSK 454/21 (25 VI 2024 r.)	21	Przesłanki stwierdzenia złej wiary zgłaszającego znak towarowy art. 129¹ ust. 1 pkt 6 p.w.p.	117
III FSK 1100/23 (5 VII 2024 r.)	22	Stosowanie zasad ogólnych postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym art. 18 u.p.e.a.	131
II FSK 1269/21 (11 VII 2024 r.)	23	Wszczęcie postępowania po ujawnieniu nieprawidłowości przez kontrolę podatkową art. 165b § 1 o.p.	137
II OW 7/24 (17 VII 2024 r.)	24	Wojewoda jako organ wyższego stopnia właściwy do rozpoznania zażalenia na postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia w sprawie zgłoszenia robót budowlanych art. 122f § 1 k.p.a.	154
III FSK 1148/23 (7 VIII 2024 r.)	25	Podatek od spadków i darowizn obliczony od wartości nieistniejącego wzbogacenia art. 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 7 ust. 1 u.p.s.d.	160
II OSK 2678/21 (12 IX 2024 r.)	26	Nadzór ministra nad muzeum utworzonym przez osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej art. 8 ust. 1 i ust. 2 ustawy o muzeach	168
II GSK 1036/21 (12 IX 2024 r.)	27	Upoważnienie Inspektorów Transportu Drogowego do nakładania i pobierania kar pieniężnych w drodze mandatów karnych art. 56 ust. 1 u.t.d.	178
II GSK 813/21 (17 IX 2024 r.)	28	Wszczęcie postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej z powodu niewydania zezwolenia na lokalizację urządzeń infrastruktury technicznej art. 61a § 1 k.p.a. w zw. z art. 39 ust. 3b u.d.p.	188
III FSK 213/23 (2 X 2024 r.)	29	Zaskarżalność postanowienia w sprawie dodatkowego opisu i oszacowania wartości nieruchomości art. 110u § 2 u.p.e.a.	195

Zbiór orzeczeń

15

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 28 października 2024 r.
(II FPS 1/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

*Sędziowie NSA: Beata Cieloch, Antoni Hanusz, Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca),
Tomasz Kolanowski (współsprawozdawca), Jerzy Płusa, Małgorzata
Wolf-Kalamala*

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 28 października 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej przy udziale Renaty Jabłońskiej – prokuratora Prokuratury Krajowej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 20 czerwca 2024 r., II FSK 1173/21 w sprawie ze skargi kasacyjnej Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 maja 2021 r., w sprawie ze skargi P. SA z siedzibą w B. na decyzję Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie z dnia 7 września 2020 r. nr (...) w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r., w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy określona w art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) zasada rozstrzygania rozbieżności przy interpretacji jej przepisów w oparciu o tekst w języku angielskim zobowiązuje polskiego rezydenta

podatkowego będącego płatnikiem do zastosowania się do treści art. 11 ust. 1 i ust. 2 tej Konwencji w brzmieniu w języku angielskim przed sprostowaniem błędu w tym przepisie w tekście w języku polskim mocą obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu (Dz.U. poz. 2177)?”

podjął następującą uchwałę:

Określona w art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) zasada rozstrzygania rozbieżności przy interpretacji jej przepisów w oparciu o tekst w języku angielskim zobowiązuje polskiego płatnika do zastosowania się do treści art. 11 ust. 1 i ust. 2 tej Konwencji na podstawie wersji w języku angielskim, niezależnie od sprostowania błędu w tym przepisie w wersji w języku polskim mocą obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu (Dz.U. poz. 2177).

Z uzasadnienia

Wyrokiem z 19 maja 2021 r., I SA/Sz 820/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) uchylił zaskarżoną przez P. SA z siedzibą w B. (następca prawny A. SA z siedzibą w W., dalej: skarżąca albo spółka) decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w S. (dalej: Naczelnik Urzędu) z dnia 30 grudnia 2019 r.

Ze stanu faktycznego przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji wynika, że Naczelnik Urzędu decyzją z dnia 30 grudnia 2019 r. orzekł o odpowiedzialności podatkowej poprzednika prawnego spółki, jako płatnika, z tytułu niepobranego i niewpłaconego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych za grudzień 2013 r. od przychodu z wypłaconych skapitalizowanych odsetek od pożyczki otrzymanej od A. (...) AB z siedzibą w C. (Szwecja) oraz określił na kwotę 2 667 701 zł wysokość zobowiązania podatkowego płatnika z tego tytułu. W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy wskazał, że Spółka A. (spółka polska) zawarła ze Spółką A. (...) i AB (spółka szwedzka) trzy umowy, na mocy których uzyskała pożyczki: w dniu (...) sierpnia 2007 r. kwoty 9 750 661,07 €, w dniu (...) września 2007 r. kwoty

4 178 854,74 € oraz w dniu (...) września 2010 r. kwoty 16 300 000 zł. Skapitalizowane odsetki od tych pożyczek na dzień 31 grudnia 2013 r. wyniosły kwotę 10 670 802,83 zł, którą spółka polska zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów. W informacji o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (IFT-2R) za 2013 r. wykazała przychód spółki szwedzkiej z tego tytułu jako zwolniony z opodatkowania. W związku z powyższym nie pobrała i nie wpłaciła, jako płatnik, zryczałtowanego podatku dochodowego od tego przychodu. Spółka szwedzka nie prowadziła faktycznej działalności gospodarczej, a działała jedynie jako podmiot pośredniczący w udzielaniu pożyczek i przekazywaniu ich innym podmiotom powiązanym; środki na udzielanie pożyczek otrzymywała od podmiotu działającego pod firmą L.S. z siedzibą w Luksemburgu. Spółka szwedzka nie była rzeczywistym beneficjentem (rzeczywistym właścicielem) wypłaconych jej odsetek, co powoduje, że wypłata tych odsetek nie jest objęta zwolnieniem od opodatkowania u źródła, wynikającym z art. 11 ust. 1 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193; dalej: Konwencja PL-SWE albo Konwencja).

Naczelnik Urzędu – rozstrzygając jako organ odwoławczy decyzją z dnia 7 września 2020 r. – utrzymał w mocy swą wcześniejszą decyzję. Stwierdził, że interpretacji art. 11 Konwencji PL-SWE nie można dokonywać z pominięciem jej art. 30. Okoliczność, że jej polska wersja językowa nie posługiwała się pojęciem uprawnionego odbiorcy, a jedynie pojęciem osoby uprawnionej do odbioru odsetek, nie oznaczała zwolnienia podmiotów dokonujących jej interpretacji od powinności weryfikacji przepisów w pozostałych wersjach językowych: szwedzkiej i angielskiej, w których niewątpliwie uprawnienie do opodatkowania odsetek tylko w państwie, którego rezydentem jest podmiot otrzymujący ich wypłatę, uzależnione jest od tego, czy jest on także ich rzeczywistym beneficjentem. Opublikowanie obwieszczenia o sprostowaniu błędu w polskiej wersji Konwencji potwierdza, że intencją stron Konwencji nie było pominięcie klauzuli *beneficial owner*, jakkolwiek samo to pojęcie zostało wprowadzone do polskiego porządku prawnego dopiero z dniem 1 stycznia 2017 r., na mocy ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550).

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie spółka zarzuciła – między innymi – naruszenie art. 26 ust. 1 i art. 21 ust. 1 pkt 1

i ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) w związku z art. 11 ust. 1 i art. 30 Konwencji PL-SWE, a także art. 4 pkt 3 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224 ze zm.; dalej: ustawa o języku polskim) w związku z art. 27 Konstytucji RP – przez przyjęcie, że:

- pomiędzy treścią art. 11 Konwencji PL-SWE w polskiej i angielskiej wersji językowej zachodzą rozbieżności interpretacyjne, podczas gdy wersje te mają odmienne brzmienia;

- spółka jako płatnik była zobowiązana do samodzielnej weryfikacji i porównania treści postanowień Konwencji PL-SWE w polskiej, angielskiej i szwedzkiej wersji językowej;

- skarżąca miała obowiązek zastosować obcojęzyczną wersję Konwencji PL-SWE przy uwzględnieniu kryterium rzeczywistego odbiorcy, niezdefiniowanego zarówno w tej Konwencji, jak i w prawie wewnętrznym, a będącego wytworem doktryny międzynarodowego prawa podatkowego i w konsekwencji pobierać podatek na podstawie definicji nieznaney prawu polskiemu;

- dopuszczalne jest stwierdzenie przez organ podatkowy rozbieżności interpretacyjnych pomiędzy tekstem polskim a tekstem szwedzkim Konwencji PL-SWE w oparciu o samodzielne ustalenie treści szwedzkiej wersji art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zaskarżonym wyrokiem uchylił zarówno zaskarżoną decyzję Naczelnika Urzędu, jak i poprzedzającą ją decyzję tegoż organu wydaną w pierwszej instancji. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w 2013 r. polska spółka była zobowiązana do zastosowania polskiej wersji brzmienia art. 11 Konwencji PL-SWE i zarazem nie była zobowiązana do samodzielnej weryfikacji i porównania treści postanowień tej Konwencji w polskiej i szwedzkiej wersji językowej, a w konsekwencji także do zastosowania art. 30 Konwencji PL-SWE i oparcia się na jej wersji angielskiej. Stronami umowy międzynarodowej są państwa jako podmioty prawa międzynarodowego, natomiast obywatele i inne podmioty podlegające jurysdykcji określonego państwa wiedzę o treści obowiązujących przepisów prawa, w tym umów międzynarodowych, czerpią z tekstów aktów prawnych opublikowanych we właściwym dla tego państwa organie promulgacyjnym. Skoro w 2013 r. art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE w obowiązującej w Polsce polskiej wersji językowej nie zawierał wymogu posiadania przez spółkę szwedzką statusu rzeczywistego właściciela odsetek, w przypadku wypłaty odsetek takiej spółce spółka polska nie miała obowiązku jako płatnik pobrania i odprowadzenia od takiej wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ podmiot polskiego prawa powinien być zapoznawany z obowiązującymi go obowiązkami i przysługującymi mu prawami w języku polskim,

a organy państwa nie mogą wymagać od takiego podmiotu, by informacje w tym zakresie czerpał z przepisów opublikowanych w innym języku, niż polski. Obowiązku takiego nie można też wywodzić z art. 30 Konwencji PL-SWE, ponieważ zawiera on dyrektywę rozstrzygania ewentualnych sporów co do treści przepisów Konwencji pomiędzy jej stronami, czyli państwami, a nie przez adresatów jej norm. Naruszające art. 122, art. 180 § 1 i art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.) było też oparcie się przez organ podatkowy na wersji art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE wyrażonej w języku szwedzkim oraz angielskim, tak jakby dysponował on wiedzą specjalną w zakresie tłumaczenia obcojęzycznych tekstów prawnych.

W wywiedzionej od tego wyroku skardze kasacyjnej Naczelnik Urzędu na podstawie:

– art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucił naruszenie:

1) art. 11 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 30 Konwencji PL-SWE w związku z art. 33 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439; dalej: Konwencja wiedeńska), a także w związku z art. 26 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.d.o.p. przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie prowadzące do uznania, że Spółka nie była zobowiązana do posłużenia się angielską wersją Konwencji PL-SWE, podczas gdy obowiązującym w przypadku rozbieżności był język angielski, a nie język polski, a ponadto treść polskojęzycznej wersji tej Konwencji, opublikowana według stanu prawnego na rok 2013, nie zawierała klauzuli rzeczywistego beneficjenta, na której opiera się organ podatkowy w skarżonej decyzji uznając, że tylko odsetki wypłacone rzeczywistemu beneficjentowi nie powodowały obowiązku płatnika do pobrania i wpłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych;

2) art. 30 w związku z art. 11 ust. 1 i ust. 2 Konwencji PL-SWE przez błędną wykładnię prowadzącą do uznania, że brak klauzuli rzeczywistego beneficjenta w polskiej wersji Konwencji PL-SWE oraz jej istnienie w szwedzkiej wersji Konwencji PL-SWE nie stanowi „rozbieżności interpretacyjnej” w rozumieniu art. 30 Konwencji PL-SWE, uprawniającej organ podatkowy do sięgnięcia do anglojęzycznej wersji Konwencji PL-SWE, gdyż przepis ten ma rozstrzygać spory między państwami (stronami umowy), podczas gdy art. 30 Konwencji PL-SWE dotyczy również rozbieżności w tłumaczeniu art. 11 w wersji polskiej i szwedzkiej i uprawnia do sięgnięcia do angielskiej wersji językowej.

– ponadto na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. organ podatkowy zarzucił naruszenie:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z:

– art. 11 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 30 Konwencji PL-SWE w związku z art. 33 Konwencji wiedeńskiej, a także art. 26 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 pkt 1

i ust. 2 u.p.d.o.p. przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie i w rezultacie uznanie, że skarżąca spółka nie była zobowiązana do posłużenia się anglojęzyczną wersją Konwencji, a w efekcie nie była zobowiązana jako płatnik do pobrania i wpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy obowiązującym w przypadku rozbieżności był język angielski, a nie język polski i niespornym faktem jest, że treść polskojęzycznej wersji Konwencji PL-SWE opublikowana według stanu prawnego na rok 2013, na której opiera się organ podatkowy w skarżonej decyzji, nie zawierała klauzuli rzeczywistego beneficjenta;

– art. 30 i art. 11 ust. 1 i ust. 2 Konwencji PL-SWE przez błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie, co prowadziło do uznania, że brak klauzuli rzeczywistego beneficjenta w polskiej wersji Konwencji PL-SWE oraz jej istnienie w szwedzkiej wersji Konwencji PL-SWE nie stanowi „rozbieżności interpretacyjnej” w rozumieniu art. 30 Konwencji PL-SWE, uprawniającej organ podatkowy do sięgnięcia do anglojęzycznej wersji Konwencji;

– art. 134 p.p.s.a. w związku z art. 11 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 30 Konwencji PL-SWE i art. 33 Konwencji wiedeńskiej przez przyjęcie, że skarżąca Spółka nie była uprawniona do posłużenia się anglojęzyczną wersją Konwencji PL-SWE, podczas gdy obowiązującym w przypadku rozbieżności był język angielski, a nie język polski, a polskojęzyczna wersja Konwencji opublikowana według stanu prawnego na rok 2013, na której opiera się organ podatkowy w skarżonej decyzji, nie zawierała klauzuli rzeczywistego beneficjenta;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z:

– art. 134 p.p.s.a. oraz art. 121 § 1 o.p. w związku z art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE przez błędne przyjęcie, że w rozpoznawanej sprawie organ podatkowy naruszył zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie oraz uznanie, że wystarczające jest, aby podatnik zastosował się do treści art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE w wersji polskiej w brzmieniu obowiązującym w roku 2013;

– art. 122, art. 180 § 1 i art. 187 § 1 o.p. przez uznanie, że organ podatkowy naruszył przepisy postępowania przez ustalenie znaczenia szwedzkiej wersji tekstu art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE bez urzędowego tłumaczenia na język polski oraz wydania decyzji w oparciu o powyższy dowód, podczas gdy do naruszenia wymienionych przepisów nie doszło, gdyż istotną okolicznością potwierdzającą rozbieżności w tłumaczeniu na język polski art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE było obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędów w polskiej wersji Konwencji (Dz.U. poz. 2177; dalej: obwieszczenie MSZ);

3) art. 141 § 4 oraz art. 153 p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 180 § 1 i art. 188 o.p. przez wadliwe sporządzenie uzasadnienia, uniemożliwiające

odtworzenie rozumowania Sądu co do przyczyn uznania, że doszło do naruszenia wymienionych przepisów o.p. oraz przez dokonanie przez Sąd błędnej oceny stanu faktycznego ustalonego przez organ podatkowy i uznanie, że organ ten nie podjął wszelkich niezbędnych działań do wyjaśnienia sprawy, co znalazło swój wyraz w uzasadnieniu wyroku polegający na uznaniu, że materiał dowodowy jest niewystarczający do przyjęcia, że szwedzka wersja językowa art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE nie zawiera klauzuli „rzeczywistego beneficjenta”, a także wskazanie, że przy ponownym rozpatrzeniu sprawy organ podatkowy uwzględni stanowisko Sądu, nie określając jednocześnie precyzyjnych wskazań co do dalszego postępowania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną oraz w piśmie procesowym z dnia 5 lutego 2024 r. spółka wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej, podkreślając, że polski tekst Konwencji PL-SWE nie stanowi tłumaczenia jej obcojęzycznego tekstu autentycznego, lecz jest tekstem autentycznym, równoprawnym z tekstem w języku szwedzkim i angielskim.

Rozpoznając w dniu 20 czerwca 2024 r. na rozprawie skargę kasacyjną Naczelnika Urzędu Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że ujawniło się w niej zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które postanowieniem z dnia 26 października 2021 r. na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. postanowił przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu, tj.:

„Czy określona w art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) zasada rozstrzygania rozbieżności przy interpretacji jej przepisów w oparciu o tekst w języku angielskim zobowiązuje polskiego rezydenta podatkowego będącego płatnikiem do zastosowania się do treści art. 11 ust. 1 i ust 2 tej Konwencji w brzmieniu w języku angielskim przed sprostowaniem błędu w tym przepisie w tekście w języku polskim mocą obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu (Dz.U. poz. 2177)?”

W uzasadnieniu postanowienia z 20 czerwca 2024 r., II FSK 1173/21 podkreślono, że kwestią sporną jest ocena skutków dla polskiego rezydenta podatkowego błędu w opublikowanym w Dzienniku Ustaw tekście Konwencji PL-SWE, a w szczególności odmiennego brzmienia art. 11 ust. 1 tej Konwencji w opublikowanej pierwotnie jej polskiej wersji językowej w porównaniu z brzmieniem ustalonym mocą obwieszczenia o sprostowaniu błędów.

W pierwotnym brzmieniu, zgodnie z tekstem Konwencji zamieszczonym w Dzienniku Ustaw z 2006 r., przepis ten miał formułę następującą:

„Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane tylko w tym drugim Państwie”.

W brzmieniu wynikającym z obwieszczenia MSZ przepis ten uzyskał natomiast następującą formułę:

„Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie, których rzeczywistym beneficjentem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie”.

Dodatkowym elementem sporu jest kwestia, czy w okresie poprzedzającym opublikowanie sprostowania błędów polscy podatnicy lub płatnicy powinni poszukiwać właściwej treści normy prawnej wyrażonej w art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE poprzez konfrontowanie treści tego przepisu w języku polskim z treścią przepisu w języku angielskim – jako na mocy art. 30 Konwencji PL-SWE właściwym dla rozstrzygania rozbieżności interpretacyjnych tekstu Konwencji. Pozytywna odpowiedź na to zagadnienie prowadziłaby do istotnych skutków prawnych – odsetki wypłacone przez polskiego rezydenta podatkowego szwedzkiemu rezydentowi podatkowemu byłyby opodatkowane tylko w Szwecji wyłącznie wtedy, gdyby otrzymujący odsetki był także ich rzeczywistym beneficjentem; w przypadku oparcia się na polskim tekście Konwencji PL-SWE w jego brzmieniu sprzed sprostowania błędów ten dodatkowy warunek nie stanowiłby wymogu zwolnienie odsetek od opodatkowania u źródła, czyli w Polsce, a zatem zwolnieniu podlegałyby także wypłaty odsetek tym podatkowym rezydentom szwedzkim, którzy nie byli ich rzeczywistymi beneficjentami (a więc tak, jak miało to miejsce w rozpoznawanej sprawie).

Przedstawione zagadnienie, na tle stanów faktycznych sprzed opublikowania oświadczenia o sprostowaniu błędów w polskim tekście Konwencji PL-SWE, ujawniło dwie, niejednolite linie orzecznicze Naczelnego Sądu Administracyjnego. Obok judykatów, w których opowiedziano się za koniecznością sięgnięcia w takich przypadkach przez polskiego rezydenta podatkowego oraz organy podatkowe do angielskiego tekstu Konwencji (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 2 lutego 2012 r., II FSK 1398/10 i II FSK 1399/10; z 26 lipca 2017 r., II FSK 1866/15; z 27 kwietnia 2018 r., II FSK 1370/16; z 26 lipca 2022 r., II FSK 1230/21; z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 3101/19; z 30 stycznia 2024 r., II FSK 560/21 i z 11 czerwca 2024 r., II FSK 1161/21, ze zdaniem odrębnym) w szeregu orzeczeń wyrażono pogląd przeciwny, negujący możliwość obciążenia, zwłaszcza polskiego rezydenta podatkowego jako płatnika, obowiązkiem konfrontowania tekstu Konwencji opublikowanego w Dzienniku Ustaw w języku polskim z tekstami w innych językach Konwencji – angielskim, ewentualnie także szwedzkim (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego:

z 18 kwietnia 2023 r., II FSK 2524/20, II FSK 2425/20, II FSK 2782/20 i II FSK 400/21 oraz z 10 stycznia 2024 r., II FSK488/21).

W reprezentatywnym dla pierwszej linii orzeczniczej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 stycznia 2024 r., II FSK 560/21, stwierdzono, że odmiennie niż w przypadku prawa krajowego, dyrektywy wykładni umów międzynarodowych nakazują w procesie wykładni uwzględnić zawsze nie tylko wykładnię językową, lecz nawet w sytuacji językowej jasności postanowień umowy, sięgać po wykładnię funkcjonalną. Nawet ograniczając się do wykładni językowej art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE uznać należy, iż prowadzi ona do powstania rozbieżności na etapie porównania polskiej i szwedzkiej wersji językowej. Z tej perspektywy tym bardziej za uzasadnione należy uznać odwołanie się do angielskiej wersji językowej Konwencji PL-SWE, która przewiduje zwolnienie z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym wyłącznie w sytuacji, w której odbiorca wypłacanych odsetek jest tzw. uprawnionym odbiorcą, czyli z języka angielskiego „*beneficial owner*”. Zarówno bowiem angielska wersja umowy, rozstrzygająca w przypadku rozbieżności przy interpretacji, jak i szwedzka, odnoszą się do odsetek należnych uprawnionemu odbiorcy. Konwencja co prawda nie zawiera definicji uprawnionego odbiorcy, lecz w angielskiej wersji tekstu znajduje się odniesienie do „*beneficial owner*”, co wskazuje na intencję w objęciu zwolnieniem tylko odsetek wypłacanemu podmiotowi, który ma status „*beneficial owner*”. W innym charakterystycznym dla omawianej linii orzeczniczej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lipca 2022 r., II FSK 1230/21, wywiedziono, że skoro z art. 30 Konwencji PL-SWE wynika, że w przypadku rozbieżności decydujący jest tekst angielski Konwencji PL-SWE, a klauzulę „*beneficial owner*” zawiera wersja angielska (podobnie jak i szwedzka), uprawniona jest teza o obowiązywaniu tej klauzuli również w wersji polskiej – zwłaszcza, że powstała rozbieżność w wersji polskiej Konwencji PL-SWE została ostatecznie usunięta przez obwieszczenie o sprostowaniu błędów. Realizacja przyznanego w art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE przywileju podatkowego w postaci niepobierania podatku od wypłaconych odsetek uzależniona została od tego, czy odsetki te trafiają do ich rzeczywistego beneficjenta. W kolejnym z tej grupy orzeczeń wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 3101/19, zauważono, że Konwencja PL-SWE została opublikowana w Dzienniku Ustaw w trzech wersjach językowych: polskiej, szwedzkiej oraz angielskiej, w trzech osobnych kolumnach. Taki sposób publikacji pozwala na zidentyfikowanie występujących w nich rozbieżności oraz daje możliwość ich wyeliminowania w sposób przewidziany w art. 30 Konwencji PL-SWE.

Z kolei w reprezentatywnym dla drugiej linii orzeczniczej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2023 r., II FSK 2524/20, wskazano,

że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy rozważać w dwóch płaszczyznach – jako akty prawa międzynarodowego i akty prawa wewnętrznego. W tym pierwszym zakresie dokonują one podziału jurysdykcji podatkowej pomiędzy państwa–strony umowy. Umowy te zazwyczaj regulują także procedury wzajemnego porozumiewania się w celu m.in. usuwania trudności lub wątpliwości, które mogą powstać przy ich interpretacji lub stosowaniu. Taką procedurę, ale dotyczącą organów państw–stron Konwencji PL-SWE, przewidziano w jej art. 27, stwierdzając, że sporządzono ją w językach polskim, szwedzkim i angielskim, ale w przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski. Sposoby usuwania rozbieżności interpretacyjnych w odniesieniu do traktatów reguluje również Konwencja wiedeńska w art. 33. W świetle prawa polskiego, stosownie do ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 127 ze zm. dalej: *ustawa o umowach międzynarodowych*) błędy w umowie międzynarodowej polegające na niezgodności między wersjami językowymi, w których umowę sporządzono, błędy w tłumaczeniu umowy międzynarodowej na język polski polegające na niezgodności tłumaczenia z umową międzynarodową w języku obcym, w którym umowę sporządzono oraz błędy w oświadczeniu rządowym dotyczącym tej umowy, prostuje, w formie obwieszczenia, minister, który występował z wnioskiem o ogłoszenie tej umowy w dzienniku urzędowym (art. 18b tej ustawy). Z tego trybu skorzystano przy prostowaniu błędu w art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE. Powołane przepisy dotyczą jednak umów międzynarodowych na płaszczyźnie prawa międzynarodowego oraz obowiązków i praw stron tych umów. Na gruncie prawa wewnętrznego należy zauważyć, że stosownie do art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Umowa międzynarodowa stanowi część prawa krajowego, do którego stosowania obligowane są zarówno organy państwa, jak i obywatele. Umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć, zgodnie z art. 6 ustawy o języku polskim, polską wersję językową, stanowiącą podstawę wykładni. Niezależnie zatem od tego, jaki jest język autentyczny umowy, umowa międzynarodowa musi być opublikowana w języku polskim w Dzienniku Ustaw (art. 18 ust. 1 ustawy o umowach międzynarodowych) i ten tekst powinien być obowiązujący przy stosowaniu umowy międzynarodowej w stosunkach wewnętrznych. Państwo nie może zatem nakładać na obywatela – nawet w przypadku publikacji wszystkich autentycznych tekstów umowy międzynarodowej w Dzienniku Ustaw – obowiązku porównywania tych tekstów, poszukiwania w nich ewentualnych rozbieżności, a nawet dalej – rozwiązywania wywołanego tymi rozbieżnościami problemu w celu określenia obowiązku, jaki z tych przepisów ma dla

niego wynikać. Jeśli państwo popełnia błąd przy publikacji tekstu umowy, to nie może domagać się od adresata przepisu wykonania obowiązku dalej idącego, niż zastosowanie się do przepisu opublikowanego w języku urzędowym.

Do czasu sprostowania tekstu polskiego Konwencji PL-SWE zarówno płatnik, jak i organy podatkowe, powinny posługiwać się tekstem zamieszczonym w dzienniku promulgacyjnym w języku urzędowym, obowiązującym na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z art. 27 Konstytucji RP. Obwieszczenie o sprostowaniu błędu w Konwencji PL-SWE nie może także wywierać skutku wstecznego; do tego czasu za wiążący dla jego adresatów należy uznać tekst umowy w języku polskim opublikowany pierwotnie.

Uwzględniając opisane wyżej okoliczności i stanowiska w orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że dla rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej Naczelnika Urzędu niezbędne jest opowiedzenie się przez Naczelny Sąd Administracyjny za jedną z przedstawionych linii orzeczniczych. Zagadnienie to, mimo tego że kwestia sporna ma już charakter historyczny, budzi poważne wątpliwości w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, co obrazują przytoczone orzeczenia tworzące konkurencyjne linie orzecznicze. Rozbieżności orzecznicze mają charakter utrwalony, co egzemplifikuje okoliczność, że po serii wyroków współtworzących pierwszą linię orzeczniczą (od wyroku z 2 lutego 2012 r., II FSK 1398/10 do wyroku z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 3101/19), pojawiła się grupa wyroków z 18 kwietnia 2023 r. (II FSK 2524/20, II FSK 2525/20, II FSK 2782/20 i II FSK 400/21) oraz wyrok z 10 stycznia 2024 r. (II FSK 488/21), współtworzących drugą linię orzeczniczą, jednak późniejsze judykaty (z 30 stycznia 2024 r., II FSK 560/21) i z 11 czerwca 2024 r. (II FSK 1161/21 i II FSK 1170/21) ponownie opowiedziały się za pierwszą linią orzeczniczą, przy czym w sprawie II FSK 1161/21 zgłoszono zdanie odrębne.

Spółka w piśmie z 5 września 2024 r. podtrzymała swoje stanowisko, zgodnie z którym:

1) w celu ustalenia możliwości zastosowania art. 11 Konwencji PL-SWE, spółka zobowiązana była zastosować się do brzmienia wyłącznie polskiej wersji art. 11 Konwencji PL-SWE obowiązującej w 2013 r., która nie zawierała klauzuli „rzeczywistego beneficjenta”. W związku z tym spółka nie była zobowiązana do samodzielnej weryfikacji i porównania treści postanowień Konwencji w polskiej, szwedzkiej i angielskiej wersji językowej, nie będąc w rezultacie zobligowana jako płatnik do pobrania i zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych;

2) wersja angielska Konwencji PL-SWE nie może decydować na niekorzyść podatnika (płatnika) w sporze na linii polski organ podatkowy – polski podatnik (płatnik), gdyż to umawiające się państwa-strony są bezpośrednimi

adresatami dyspozycji norm umowy, a nie podatnik (płatnik). Jedynie w sytuacji sporu między państwami–stronami, zgodnie z art. 30 Konwencji PL-SWE, rozstrzygająca jest jej wersja angielska;

3) podatnik (płatnik) nie ma obowiązku weryfikacji językowej każdej wersji umowy, a wiarygodność tłumaczenia ma on prawo wywodzić z opublikowanej przez Rzeczpospolitą Polską wersji językowej. Językiem urzędowym w Rzeczypospolitej Polskiej jest język polski, a na obywateli nie nakłada się obowiązku znajomości innych języków, czy też ponoszenia kosztów tłumaczenia obcych wersji aktów prawnych na język polski. Skoro prawidłowo opublikowany akt prawny korzysta z domniemania prawidłowości, to Rzeczpospolita Polska nie może obarczać negatywnymi konsekwencjami błędnego tłumaczenia umowy podatnika (płatnika), który w dobrej wierze stosuje polskie wersje językowe aktów międzynarodowych.

Prokurator Krajowy w piśmie z 10 października 2024 r. podzielił stanowisko wyrażone w drugiej z linii orzeczniczych i przedstawione w wyroku NSA z 18 kwietnia 2023 r., II FSK 2524/20 oraz w zaskarżonym skargą kasacyjną wyroku WSA w Szczecinie i w konsekwencji na zadane pytanie prawne wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści:

„Do czasu ogłoszenia w dniu 27 listopada 2017 r. w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2017 r. (Dz.U. poz. 2177) o sprostowaniu błędu Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) do polskiego rezydenta podatkowego będącego płatnikiem zastosowanie mają przepisy tej Konwencji w brzmieniu ogłoszonym w języku polskim w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193).”.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności należy wskazać, że przedmiotem niniejszego postępowania jest wniosek składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, które wyłoniło się w trakcie rozpoznawania skargi kasacyjnej, a więc o podjęcie tzw. uchwały konkretnej. Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. podejmowane są, jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. W takiej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu (art. 187 § 1 p.p.s.a.).

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

Poważne wątpliwości prawne występują, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnej wykładni przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła ta przesłanka jest również pojawienie się w danej kwestii, prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, choć w przypadku uchwał konkretnych owa rozbieżność nie jest koniecznym elementem skutecznego wniosku o podjęcie uchwały. W sformułowanym pytaniu prawnym wskazano na rozbieżne orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące wykładni przede wszystkim art. 11 ust. 1 i art. 30 Konwencji PL-SWE oraz art. 33 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej, w stanie prawnym obowiązującym przed 27 listopada 2017 r. W każdej z przywołanych w uzasadnieniu postanowienia w sprawie II FSK 1173/21 linii orzeczniczych, Naczelnny Sąd Administracyjny odmiennie interpretuje znaczenie rozbieżności w tekście wersji językowych art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE, co ma swoje konsekwencje dla obowiązków płatnika ryczałtowego podatku dochodowego od osób prawnych wynikających z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

Dodatkowo należy wskazać, że zagadnienie to jest także niejednolicie postrzegane w literaturze. Można tam bowiem odnotować poglądy opowiadające się zarówno za jednym, jak i za drugim stanowiskiem. W głosie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lipca 2022 r., II FSK 1230/21, opowiedziano się za koniecznością wykładni zapisów Konwencji PL-SWE w aspekcie każdej z wersji językowych danej umowy o unikaniu opodatkowania ratyfikowanej przez Polskę i porównywanie jej z wersją polską w celu właściwego zrozumienia i stosowania umowy. Zaakceptowano też konkluzję, że zastosowanie angielskiej wersji językowej art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE

nie tylko było zgodne z Konstytucją, ale wręcz wymagane przez Konstytucję (por. B. Kuźniacki, *Antyabuzyjna wykładnia koncepcji rzeczywistego beneficjenta [beneficial owner] z pominięciem Konwencji wiedeńskiej na gruncie polsko-szwedzkiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*. Glosa do wyroku NSA z 26.07.2022 r., II FSK 1230/21, publ. „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4, str. 45–56). Z kolei w głosie do wyroku NSA z 27 kwietnia 2018 r., II FSK 1370/16 (zob. I. Krzemińska, W. Majkowski, *Problematyka stosowania właściwej wersji językowej przepisów na przykładzie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku pomiędzy Polską a Szwecją*. Glosa do wyroku NSA z dnia 27 kwietnia 2018 r., II FSK 1370/16, publ. „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5, str. 48–55) oraz w artykule (zob. D. Łabędzka, W. Majkowski, *Problemy związane ze stosowaniem właściwej wersji językowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku na podstawie umowy pomiędzy Polską i Szwecją*; „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8, str. 19–25), zajęto stanowisko, zgodnie z którym brak części przepisu w polskiej wersji językowej art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE i powstałe z tego tytułu wątpliwości nie mogą być usunięte poprzez proste odczytanie wersji angielskiej. Okoliczności te świadczą o istnieniu poważnego zagadnienia prawnego, wymagającego jednoznacznego rozstrzygnięcia w uchwale w celu załatwienia sprawy, w której zadano pytanie oraz wyeliminowania dalszej rozbieżności. Ponadto w świetle zarzutów sformułowanych w skardze kasacyjnej należy ponadto stwierdzić, że pomimo sprostowania obwieszczeniem MSZ treści art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE, rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego jest niezbędne dla oceny zasadności wniesionej skargi kasacyjnej.

W pytaniu prawnym skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego dąży w istocie do ustalenia prawidłowej wykładni art. 11 ust. 1 i art. 30 Konwencji PL-SWE w związku z art. 33 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej poprzez rekonstrukcję normy prawnej wynikającej z tych przepisów międzynarodowego prawa podatkowego. Dodatkowo z treści uzasadnień przywołanych w uzasadnieniu wyroków wynika, że dla zdekodowania normy prawnej konieczne jest także odwołanie się do przepisów Konstytucji RP oraz ustaw, które nie są uznawane za ustawy podatkowe, tj. ustawy o języku polskim oraz ustawy o umowach międzynarodowych. Przywołana powyżej linia orzecznicza, która uznaje, że do chwili sprostowania obwieszczeniem MSZ treści art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE możliwe było dokonywanie wykładni wyłącznie w oparciu o tekst zapisany w języku polskim, zasadza się na przyjęciu podstawowego dla tej wykładni założenia o konieczności rozróżnienia dwóch płaszczyzn obowiązywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wskazano mianowicie w tej grupie orzeczeń, że należy je postrzegać jako akty prawa

międzynarodowego oraz jako akty prawa wewnętrznego. Zdaniem składów orzekających w tym pierwszym zakresie dokonują one podziału jurysdykcji podatkowej pomiędzy państwa-strony umowy. W odniesieniu do drugiej płaszczyzny (umowy jako aktu prawa wewnętrznego) wskazano zaś, że niezależnie od tego, jaki jest język autentyczny umowy, umowa międzynarodowa musi być opublikowana w języku polskim w Dzienniku Ustaw i ten tekst powinien być obowiązujący przy stosowaniu umowy międzynarodowej w stosunkach wewnętrznych, co wynika z art. 18 ust. 1 ustawy o umowach międzynarodowych. Zdaniem składów orzekających wynika to z tego, że zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są m.in. ratyfikowane umowy międzynarodowe (por. np. wyroki NSA w sprawach II FSK 2782/20 oraz II FSK 2524/20). Należy stwierdzić, że stanowisko to opiera się na nieprawidłowym założeniu co do identyfikacji w ramach przepisów ratyfikowanych umów międzynarodowych takiego zespołu norm, które są adresowane wyłącznie do umawiających się państw i nie mogą tym samym znaleźć zastosowania do jednostek, w tym do dokonywania przez nie wykładni zapisów umowy międzynarodowej na użytek własnych rozliczeń podatkowych lub rozliczeń płatników. Jako przykład takiej normy we wskazanych powyżej judykatach wskazano procedurę wzajemnego porozumiewania się w celu usuwania trudności lub wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji lub stosowaniu Konwencji PL-SWE. Wskazano, że taką procedurę, ale dotyczącą wyłącznie organów państw stron konwencji przewiduje art. 27 Konwencji PL-SWE. O ile można zgodzić się ze stwierdzeniem, że procedury wzajemnego porozumiewania się, wymiany informacji oraz pomocy w poborze podatków uregulowane w art. 24 do art. 26 Konwencji PL-SWE adresowane są przede wszystkim do jej stron (umawiających się Państw) oraz ich organów, to nie można jednak zgodzić się ze stanowiskiem, że charakter taki ma również art. 30 Konwencji PL-SWE w ostatnim akapicie. Jedynie dla porządku należy wskazać, że przywoływany w tej grupie wyroków art. 27 Konwencji PL-SWE nie dotyczy wymiany informacji, lecz ograniczenia korzyści w stosunku do pewnej kategorii spółek prowadzącej określoną działalność. Z kolei art. 30 Konwencji PL-SWE stwierdza, że Konwencję PL-SWE sporządzono w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r., w dwóch egzemplarzach, każdy w językach polskim, szwedzkim i angielskim.

W przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski. Zapis taki znajduje się w ostatnim akapicie art. 30 Konwencji PL-SWE. Przepis ten wskazuje gdzie sporządzono tą umowę międzynarodową, w jakich językach, a przede wszystkim zawiera wskazówkę co do rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych, stanowiąc wprost, że w przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski.

Zdaniem składu powiększonego Naczelnego Sądu Administracyjnego zapis taki i wynikająca z niego norma prawna nie są adresowane wyłącznie do umawiających się państw, ale do wszystkich adresatów stosujących przepisy Konwencji PL-SWE. Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Z kolei stosownie do art. 91 Konstytucji RP ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy (ust. 1). Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową (ust. 2). Z przepisów tych wynika, że zapisy ratyfikowanych umów międzynarodowych są źródłem powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej i są bezpośrednio stosowane, a ponadto mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z daną umową. Podkreślenia także wymaga, że w Dzienniku Ustaw z 2006 r. Nr 26, poz. 193, opublikowano Konwencję PL-SWE jako obowiązującą umowę w trzech wersjach językowych, co oznacza, że w polskim dzienniku promulgacyjnym zamieszczono jako równoprawne wersje: polską, szwedzką i angielską. Tym samym zapisy te mają szczególnie ważne znaczenie w przypadku stosowania prawa podatkowego w tych wszystkich przypadkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy ustawy (*ex lege*), czyli z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Wówczas to nie tylko na podatnikach, ale i w pierwszej kolejności na płatnikach spoczywa obowiązek dokonania obliczenia podatku i jego wpłaty na rzecz właściwego organu podatkowego, reprezentującego wierzyciela podatkowego. Co do płatnika należy zauważyć, że zgodnie z art. 8 o.p. jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

W przypadku poboru u źródła zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., to przede wszystkim na płatnika nałożono z mocy art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązek wykładni przepisów prawa podatkowego w celu prawidłowego wykonania swej funkcji. Mając na uwadze, że obowiązek ten odnosi się do wypłat należności dokonywanych na rzecz nierezydentów nie można zasadnie twierdzić, że norma prawna wynikająca z art. 30 Konwencji PL-SWE w części dotyczącej rozstrzygania rozbieżności interpretacyjnych ma charakter „aktu prawa międzynarodowego”, który jest skierowany wyłącznie do Umawiających się

Państw i nie może być stosowana przez podatników, bądź płatników, których praw i obowiązków dotyczą zapisy tej Konwencji, a jedynie przez organy jej stron. Pamiętać należy, że art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE dotyczy możliwości obciążenia podatkiem dochodu z odsetek uzyskiwanych w jednym z Umawiających się Państw.

Skoro – zgodnie z porządkiem krajowym – do obliczenia i pobrania z tego tytułu podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu zobligowany jest polski płatnik (art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.), to tym samym jest on zobowiązany do samodzielnego stosowania w tym zakresie prawa podatkowego, w tym postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z tym modelem następuje obliczenie przez niego niejako „cudzego” podatku (ciężącego na podatniku), w którym bez udziału jakichkolwiek organów Umawiającego się Państwa powinien on dokonać wykładni obowiązujących przepisów prawa podatkowego, w tym także wynikających z ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zaliczają się do przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. Wykładnia taka jest niezbędna w celu wypełnienia obowiązku podatnika o charakterze instrumentalnym, związanego z obliczeniem zobowiązania podatkowego i wynikającego zeń podatku. To w chwili dokonywania obliczenia podatku płatnik ma określić w sposób wiążący dług podatnika wobec wierzyciela podatkowego z tytułu podatku i równocześnie określić zakres swojej odpowiedzialności jako płatnika za wynikający ze zobowiązania podatkowego podatek, co wynika z art. 30 § 1 o.p. Na uwagę zasługuje, że dług podatkowy podatnika, a w konsekwencji także odpowiedzialność za niego płatnika wynika ze zobowiązania podatkowego, które powstaje z mocy prawa w związku z wystąpieniem określonego przysporzenia majątkowego. Tym samym należy przyjąć, że w przypadku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są adresowane wyłącznie do państw–stron, ale mają one zastosowanie w dwóch płaszczyznach, tj. między państwami oraz w relacjach między państwami a podatnikami, a w konsekwencji także płatnikami.

Należy także wskazać na charakter międzynarodowego prawa podatkowego i specyfikę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W doktrynie wskazano, że międzynarodowe prawo podatkowe jest zespołem norm prawnych regulujących opodatkowanie w aspekcie międzynarodowym i obejmuje trzy ich rodzaje, a mianowicie takie:

- 1) których adresatami są podatnicy mający na celu unikanie podwójnego opodatkowania;
- 2) których adresatami są właściwe organy umawiających się państw, regulujące zasady współpracy pomiędzy tymi państwami;

3) a ponadto wiążące określone konsekwencje prawnopodatkowe z podejmowanymi przez podatników działaniami zmierzającymi do unikania opodatkowania (por. D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, str. 31–32).

Stanowisko to należy uzupełnić o stwierdzenie, że adresatami norm międzynarodowego prawa podatkowego mogą być także płatnicy podatków. Z uwagi na konieczność sporządzania umów międzynarodowych w różnych językach także wielojęzyczny tekst Konwencji PL-SWE uznać należy za tekst hybrydowy, a pojedyncze wersje językowe (polska, szwedzka i angielska) nie mogą zostać uznane za odrębny tekst, który wyznaczał będzie w zależności od tego, w jakim kraju interpretator dokonuje wykładni przepisu, zakres normowania, a w konsekwencji także zakres zastosowania zrekonstruowanej normy prawnej. Umawiające się Państwa zawierając umowę bilateralną porozumiały się bowiem co do jednolitego zakresu jej zastosowania w oparciu o jej tekst, a nie w oparciu o jakąkolwiek wersję językową. Jedynie dla rozstrzygnięcia rozbieżności co do interpretacji tekstu umowy międzynarodowej Umawiające się Państwa postanowiły, że wiążący będzie tekst angielski. Dla rekonstrukcji jednoznacznej normy należy także sięgnąć do zapisów Konwencji wiedeńskiej, które w pierwszej kolejności adresowane są do stron międzynarodowych umów bilateralnych i multilateralnych, lecz mogą także wpływać na odtworzenie normy prawnej wiążącej podmioty stosujące zapisy danej umowy międzynarodowej. W szczególności w odniesieniu do art. 33 Konwencji wiedeńskiej, dotyczącego wykładni traktatów, których – jak stanowi ten przepis – „autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach”, należy zauważyć, że posłużono się w nim terminem „tekst” zarówno na oznaczenie tekstu traktatu, który jest autentyczny w więcej niż jednym języku (mówi o tym fragment art. 33 ust. 1 „tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach”), jak i na oznaczenie tekstu traktatu w jednym z języków autentycznych (mówi o tym fragment art. 33 ust. 1 „w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający”).

Z kolei terminu „wersja” użyto w art. 33 ust. 2 Konwencji wiedeńskiej – „Wersja traktatu w języku innym niż jeden z tych, w których tekst został ustalony jako autentyczny, będzie uważana za autentyczną tylko wówczas, gdy traktat tak postanawia lub strony tak uzgodnią”. *Prima facie* mogłoby to prowadzić do stwierdzenia, że termin „wersja” również może oznaczać wersję językową traktatu, która ma charakter autentyczny. Jednakże w literaturze wskazano, że w rozważaniach nad wyborem terminologicznym słowa „wersja” lub „tekst” w Konwencji wiedeńskiej praktyka użycia tych wyrazów potwierdza, iż tekst (wyrażony w różnych językach) jest autentyczny, podczas gdy wersja językowa nie ma sama statusu tekstu autentycznego. Tym samym

najczęściej wyrażenie „wersja językowa” używane jest w języku prawniczym prawa międzynarodowego w znaczeniu tłumaczenia, w tym również tłumaczenia oficjalnego (por. A. Doczekalska, *Język prawny w tworzeniu i transpozycji prawa Unii Europejskiej. Procesy hybrydyzacji*, Warszawa 2021, str. 135). Skoro zatem w art. 33 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej, dotyczącej interpretacji traktatów, których tekst autentyczny został ustalony w dwóch lub więcej językach, przewidziano, że decydujące znaczenie należy przypisać tej wersji językowej, co do której strony tak postanowiły lub uzgodniły w treści traktatu, to wskazanie takie jest wiążące dla jej każdego interpretatora, a nie tylko dla państw stron. Ponadto w piśmiennictwie panuje także przekonanie, że pożądana jest jednolita i neutralna interpretacja pojęć międzynarodowego prawa podatkowego (por. D. Mączyński, *o.p. cit.*, str. 49). Także w orzecznictwie wyrażono pogląd, że przy interpretacji pojęć zawartych w treści aktu prawa międzynarodowego istotny jest przede wszystkim cel regulacji, a wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powinna odbywać się z poszanowaniem przepisów innych umów i traktatów, w tym przede wszystkim Konwencji wiedeńskiej, a w szczególności jej art. 31 stanowiącego ogólną regułę interpretacji traktatów (por. wyrok NSA z 22 lutego 2024 r., II FSK 714/21). Wobec tego jeżeli w art. 30 Konwencji PL-SWE uzgodniono, że w przypadku rozbieżności przy interpretacji rozstrzygający jest tekst angielski, to jest to wiążące dla każdego pomiotu stosującego przepisy tej umowy międzynarodowej.

Choć rozpatrywana sprawa nie dotyczy stosowania prawa Unii Europejskiej, to jednak za istotne należy w rozważanym kontekście uznać także wskazówki interpretacyjne wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE albo Trybunał Sprawiedliwości), co do rekonstrukcji normy prawnej zapisanej w wielu różnych językach autentycznych tekstu prawnego. Podobnie jak w przypadku umów międzynarodowych prawo Unii Europejskiej (a wcześniej Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej), publikowane jest w wielu językach. Powoduje to, że zasady jego wykładni powinny być zbliżone do tych wynikających z art. 30 Konwencji wiedeńskiej. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE przepisy wspólnotowe powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity, z uwzględnieniem wersji występujących we wszystkich językach Wspólnoty, a w razie różnicy między różnymi wersjami językowymi tekstu wspólnotowego dany przepis powinien być interpretowany z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi część (por. np. wyroki TSUE: z dnia 8 grudnia 2005 r., C-280/04, (...), pkt 31, publ. ZOTSiS 2005/12A/I-10683 oraz LEX nr 173595; z dnia 4 września 2014 r., C-162/13, (...), pkt 46, publ. ZOTSiS 2014/9/I-2146 46 oraz LEX nr 1500724). Ponadto wskazano, że akty prawa wspólnotowego są redagowane w wielu językach, i różne wersje językowe są na równi autentyczne.

Wykładnia przepisu prawa wspólnotowego wymaga zatem porównania różnych wersji językowych, a każdy przepis prawa wspólnotowego powinien być ujmowany w swoim kontekście i interpretowany w świetle całości przepisów tego prawa, jego celów i rozwoju w czasie, gdy dany przepis ma zostać zastosowany (por. wyrok TSUE z dnia 6 października 1982 r., 283/81, pkt 18 i 20, publ. LEX nr 132101). Z kolei w odniesieniu do umów międzynarodowych trafnie zauważono w literaturze, że w przypadku, gdy poddawany wykładni tekst umowy międzynarodowej posiada swój odpowiednik w innym języku, obowiązkiem interpretatora jest ustalenie tego, czy któreś z wersji strony traktatu nadały moc rozstrzygającą, gdyż wybór ten jest także dla interpretatora wiążący. Wówczas bowiem nie wchodzi w grę ustanowiona w art. 33 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej zasada równej mocy każdej z wersji językowych (por. J. Wegner, *Wyzwania wielojęzycznego systemu prawnego – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.02.2024 r., II FSK 714/21*, publ. Glosa 2/2024).

Za wątpliwości interpretacyjne, które wymagają sięgnięcia po wersję (tekst) angielski Konwencji PL-SWE w zgodzie z jej art. 30, należy uznać również pominięcie w jej polskim tekście do dnia 27 listopada 2017 r. sformułowania odnoszącego się do osoby rzeczywistego beneficjenta mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie w stosunku do odsetek, które powstają w Umawiającym się Państwie. Jak już wskazano w polskim Dzienniku Ustaw, w którym dokonano publikacji Konwencji PL-SWE, znalazły się jej wszystkie trzy teksty językowe, które jak wskazano powyżej mają równą moc prawną i składają się na jeden tekst tej umowy międzynarodowej. W polskiej wersji językowej art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE brzmiało: „Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane tylko w tym drugim Państwie”.

W angielskiej wersji językowej art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE brzmi:

„Interest arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the Rother Contracting State shall be taxable only in that other State”. Zawiera ona zatem treść normatywną dotyczącą „faktycznego odbiorcy/beneficjenta”. Także ze szwedzkiego tekstu wynika, że jeśli odsetki zostaną wypłacone przez podmiot polski szwedzkiemu podmiotowi będącemu ich faktycznym odbiorcą, to korzystają one ze zwolnienia z podatku u źródła w Polsce, a podlegają opodatkowaniu w całości w Szwecji. Interpretacja tekstu prawnego, w tym przede wszystkim dotyczącego prawa międzynarodowego, nie może zatem polegać wyłącznie na prostym odczytaniu jednej z jego autentycznych wersji językowych. Celem wykładni przepisów międzynarodowego prawa podatkowego jest ustalenie jednoznacznej normy prawnej obowiązującej z jednakową mocą

w danym czasie dla wszystkich podmiotów w obydwu Umawiających się Państwach, do których jest ona adresowana. Związane jest to z wymogiem jednolitości w stosowaniu międzynarodowego prawa podatkowego, co wymaga jednolitej wykładni jej zapisów w tym samym czasie na terenie różnych jurysdykcji podatkowych. Normy prawne zawarte w umowach dotyczących unikania podwójnego opodatkowania w każdym przypadku dotyczą sytuacji, w której granice jurysdykcji podatkowej wykraczają poza granice umawiających się państw stron takich umów. W rozpatrywanej sprawie dotyczą one opodatkowania dochodu uzyskanego ze źródła położonego poza granicami jurysdykcji podatkowej podatnika, który ma do niego określony tytuł prawny, czyli jest do niego uprawniony, czy też jest jego „właścicielem”. Na pierwszy plan wysuwa się wobec tego potrzeba osiągnięcia jednego, wspólnego celu danej regulacji, czyli w rozpatrywanej sprawie Konwencji PL-SWE, co powoduje, że wykładnia funkcjonalna odgrywa w tym przypadku pierwszorzędą rolę. Jest to bowiem również wymóg równości i powszechności opodatkowania w aspekcie tak krajowym, jak i międzynarodowym. Należy dodatkowo wskazać na regulacje wynikające z art. 31 ust. 1 i 2 Konwencji wiedeńskiej, dotyczące ogólnych reguł interpretacji traktatów. Zgodnie z tym unormowaniem traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu (ust. 1).

Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami:

a) każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu;

b) każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.

Konieczne jest zatem – w przypadku zapisów umów międzynarodowych – sięganie do jej przedmiotu i celu. Dodatkowo, jak już wskazano powyżej w art. 33 Konwencji wiedeńskiej zawarto zapisy dotyczące interpretacji traktatów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach. Podstawowa reguła kolizyjna przewidziana została w ust. 1 tego artykułu, zgodnie z którym „jeżeli tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach, ma jednakową moc w każdym z nich, chyba że traktat postanawia lub strony uzgodniły, iż w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający”. Należy także wskazać na zapis ust. 4 art. 33 Konwencji wiedeńskiej, stanowiący, że „z wyjątkiem wypadków, w których określony tekst zgodnie z ustępem 1 jest rozstrzygający, gdy porównanie tekstów autentycznych wykazuje różnicę w znaczeniu, której nie usuwa zastosowanie artykułów

31 i 32, należy przyjąć znaczenie, które przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty”.

Analiza tych zapisów pozwala na wyciągnięcie trzech wniosków.

Po pierwsze – za wątpliwość przy interpretacji tekstu Konwencji PL-SWE należy uznać rozbieżność pomiędzy wersjami jej autentycznych „tekstów” (czyli wersji) w języku polskim, szwedzkim i angielskim, w tym pominięcie określonych, istotnych dla opodatkowania sformułowań w jeden z wersji.

Po drugie – przy wykładni umów międzynarodowych doniosłe jest, czy umawiające się państwa uzgodniły, aby jeden z tekstów autentycznych umowy uznać za „tekst rozstrzygający” wątpliwości pomiędzy różnymi wersjami językowymi. Tak się stało w art. 30 Konwencji PL-SWE, w którym za rozstrzygający wątpliwości uznano „tekst angielski”.

Po trzecie – przy interpretacji umowy międzynarodowej konieczne jest uwzględnienie jej przedmiotu i celu, co wynika z ogólnej reguły interpretacyjnej z art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej, jak i z reguły interpretacyjnej traktatów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach (art. 33 ust. 4 Konwencji wiedeńskiej).

Podkreślenia wobec tego wymaga, że za podstawowy przedmiot i cel unormowania z art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE Umawiające się Państwa uznały, aby odsetki podlegały opodatkowaniu w Państwie rezydencji podatnika tylko wówczas, gdy jest on równocześnie ich rzeczywistym beneficjentem.

Za wystarczające dla ograniczenia wykładni art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE w stanie prawnym do 27 listopada 2017 r. wyłącznie w oparciu o tekst autentyczny w języku polskim nie mogą być argumenty wywodzone z Konstytucji RP oraz ustawy o języku polskim i ustawy o umowach międzynarodowych. Nie ulega wątpliwości, że zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), wyłączności ustawy i określoności w zakresie nakładania podatków (art. 217 Konstytucji RP), jak również określająca jako język urzędowy język polski (art. 27 Konstytucji RP), wymagają interpretacji przepisów prawa w oparciu o język polski. Co do traktatów dodatkowo potwierdza to zapis art. 6 ustawy o języku polskim, zgodnie z którym umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć polską wersję językową, stanowiącą podstawę wykładni, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Należy jednak zauważyć, że jednym z przepisów ustanawiających konstytucyjny charakter Rzeczypospolitej jest także art. 9 Konstytucji RP stanowiący, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Konkretyzacja tego przepisu znajduje się m.in. w art. 91 Konstytucji RP, z którego wynika, że ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego

porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy (ust. 1). Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową (ust. 2). Jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowiące jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami (ust. 3). Ratyfikowana umowa międzynarodowa po jej promulgacji uzyskuje zatem szczególną pozycję w krajowym porządku prawnym, gdyż ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Należy zatem jeszcze raz podkreślić, że Konwencja PL-SWE została opublikowana w Dzienniku Ustaw we wszystkich jej trzech autentycznych językach. Dotyczy ona podmiotów, które aktywnie uczestniczą w międzynarodowym obrocie gospodarczym i zawierają stosunki gospodarcze o charakterze transgranicznym, które nie tylko w aspekcie jurysdykcji podatkowej, wymagają rozstrzygnięcia kolizji przy stosowaniu przepisów obowiązujących w dwóch różnych krajach. Dodatkowo z mocy umowy międzynarodowej ewentualną kolizję dotyczącą rozbieżności przy interpretacji należy rozstrzygać o tekst w języku angielskim (art. 30 Konwencji PL-SWE). Artykuł 27 Konstytucji RP stanowiący, że językiem urzędowym w Rzeczypospolitej Polskiej jest język polski odnosi się przede wszystkim do kontaktów organów państwa ze swoimi obywatelami oraz innymi podmiotami, w tym o charakterze korporacyjnym.

Uszczegółowienie tego przepisu dokonane zostało m.in. w ustawie o języku polskim, w tym w jej art. 4. Wynika z niego, że język polski jest językiem urzędowym wymienionych w nim organów konstytucyjnych oraz organów administracji publicznej. Jak wskazano powyżej, w art. 6 ustawy o języku polskim przewidziano, że umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć polską wersję językową, stanowiącą podstawę wykładni, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Konwencja PL-SWE ma swoją polską wersję językową, która – co do zasady – powinna stanowić podstawę jej wykładni. Pamiętać jednak należy, że tekst Konwencji PL-SWE uznał za równoważne jej trzy wersje językowe, a jako rozstrzygający przewidział „tekst angielski”, czyli autentyczną wersję językową w tym języku. Podkreślenia wobec tego wymaga, że w art. 6 ustawy o języku polskim ustawodawca zawarł zastrzeżenie, że przepis szczególny może ustanowić inną normę w zakresie podstaw wykładni umowy międzynarodowej aniżeli na podstawie polskiej wersji językowej. Za takie przepisy szczególne należy uznać art. 30 Konwencji PL-SWE w akapicie mówiącym o tym, że w przypadku rozbieżności przy interpretacji tej Konwencji rozstrzygający jest tekst angielski. Jest to nie tylko przepis szczególny wobec art. 6 ustawy o języku polskim, ale i mający pierwszeństwo

przed tą regulacją z mocy art. 91 ust. 2 Konstytucji RP. Ponadto za przepis szczególnie należy także uznać art. 33 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej, zgodnie z którym jeżeli tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach, ma jednakową moc w każdym z nich, chyba że traktat postanawia lub strony uzgodniły, iż w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający. Jak już wskazano powyżej prawidłowa aplikacja zasad wynikających z tych umów międzynarodowych wymaga opacia wykładni tekstu art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE o wersję autentyczną w języku angielskim. Zasady wykładni umowy międzynarodowej, w tym dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania mogą zatem wymagać od jej adresatów stosowania szczególnych reguł wykładni, w tym odwołujących się do konieczności interpretowania także na terytorium polskiej jurysdykcji podatkowej przepisów w oparciu o jej język autentyczny, inny aniżeli język polski. Podkreślenia jeszcze raz wymaga, że przepisy Konwencji PL-SWE adresowane są do podmiotów wykazujących aktywność gospodarczą na terytoriach różnych państw, często także do profesjonalistów w zakresie międzynarodowego obrotu gospodarczego. Ma to szczególne znaczenie w sprawie, w której zadano pytanie prawne, gdyż dotyczy ona obowiązków płatnika, który dokonywał wypłaty należności odsetkowych w ramach umów pożyczki (*Loan agreement*) zawartych w języku angielskim z podmiotem powiązany z Szwecji oraz sporządzonych w Londynie i Luksemburgu. W takim przypadku należy przyjąć, że obowiązki płatnika zostały nałożone na podmiot, który działając na międzynarodowym rynku, mógł bez przeszkód na podstawie polskiej wersji językowej art. 30 Konwencji PL-SWE ustalić, że interpretacji jej zapisów, w tym w szczególności art. 11 ust. 1, należy dokonywać w oparciu o wszystkie wersje językowe, a rozbieżności rozstrzygać w oparciu o angielską wersję językową. Jak trafnie zauważono w literaturze, charakter współczesnego obrotu prawnego zmusza do poszukiwania rozwiązań pozwalających na sprawne korzystanie z tekstów obcojęzycznych niż rezygnację zapoznawania się z nimi, gdyż wielojęzyczność systemu prawnego stała się nieuniknionym wyzwaniem współczesnego interpretatora (por. J. Wegner, *op. cit.*).

Dla prawidłowej wykładni art. 11 ust. 1 Konwencji PL-SWE nie mogło mieć znaczenia także sprostowanie błędu w polskiej wersji językowej tego przepisu na podstawie obwieszczenia MSZ. Dotyczyło ono wyłącznie jednej z wersji językowych tej umowy międzynarodowej i nie miało żadnego wpływu na tekst tej Konwencji, który zapisany był w trzech wersjach językowych. Zastosowano w tym przypadku tryb uregulowany w art. 18b ustawy o umowach międzynarodowych, który stanowi, że błędy w umowie międzynarodowej polegające na niezgodności między wersjami językowymi, w których umowę sporządzono, błędy w tłumaczeniu umowy międzynarodowej na język polski polegające

na niezgodności tłumaczenia z umową międzynarodową w języku obcym, w którym umowę sporządzono, oraz błędy w oświadczeniu rządowym dotyczącym tej umowy prostuje, w formie obwieszczenia, minister, który wystąpił z wnioskiem o ogłoszenie tej umowy w dzienniku urzędowym. Nie doszło tym samym do jakiegokolwiek sprostowania, czy zmiany treści Konwencji PL-SWE, a jedynie do zapewnienia spójności wszystkich jej wersji językowych. Konstrukcja przewidziana w art. 18b ustawy o umowach międzynarodowych dotyczy jedynie prostowania błędu, czyli nie zmienia ona merytorycznie umowy. Można to odnieść do prostowania oczywistej omyłki. Gdyby było inaczej to wymagałoby to zmiany umowy międzynarodowej, gdyż o trybie korygowania błędu w tekście traktatu stanowi art. 79 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej.

Zgodnie z tym ostatnim przepisem, gdy po ustaleniu autentycznego tekstu traktatu państwa, które go podpisały, i umawiające się państwa zgodnie stwierdzają, że zawiera on błąd, to błąd ten, jeżeli nie postanowiły one poprawić go w inny sposób, będzie poprawiony:

a) przez dokonanie odpowiedniej poprawki w tekście i paraflowanie jej przez należycie upoważnionych przedstawicieli;

b) przez sporządzenie lub wymianę dokumentu bądź dokumentów formułujących poprawkę, której dokonanie zostało uzgodnione, bądź

c) przez sporządzenie poprawionego tekstu całego traktatu w takim samym trybie, w jakim był sporządzony tekst oryginalny.

Potwierdza to zatem, że nie został zmieniony obowiązujący tekst Konwencji PL-SWE, a wyłącznie sprostowano polską wersję językową, eliminując zawartą w niej omyłkę w art. 11 ust. 1. Tym samym obwieszczenie MSZ o sprostowaniu błędu nie spowodowało jakiegokolwiek merytorycznej zmiany tekstu aktu prawnego w postaci umowy międzynarodowej. Nie można wobec tego zgodzić się ze stanowiskiem, że obwieszczenie o sprostowaniu błędu w Konwencji PL-SWE nie może wywierać skutku wstecznego, gdyż dla jej treści nie ma ono żadnego znaczenia normatywnego. Polska wersja językowa umowy nie jest jej jedynym tekstem, który obowiązuje od daty opublikowania w Dzienniku Ustaw na terenie polskiej jurysdykcji podatkowej. Niedopuszczalna byłaby bowiem sytuacja, że dla adresatów tego traktatu obowiązywałaby jego inna wersja w zależności od tego, czy ma ona zastosowanie na terenie Polski, czy też Szwecji. Wiążący dla wszystkich adresatów jest jeden tekst wykładany jednolicie we wszystkich wersjach językowych, a w przypadku rozbieżności przy interpretacji poszczególnych zapisów, także przed 27 listopada 2017 r., należało rekonstruować obowiązującą normę prawną w oparciu o wersję angielską.

Podsumowując – Naczelny Sąd Administracyjny w składzie poszerzonym stwierdza, że uwzględniając powyżej zaprezentowaną argumentację należało podjąć uchwałę o następującej treści:

„Określona w art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) zasada rozstrzygania rozbieżności przy interpretacji jej przepisów w oparciu o tekst w języku angielskim zobowiązuje polskiego płatnika do zastosowania się do treści art. 11 ust. 1 i ust 2 tej Konwencji na podstawie wersji w języku angielskim, niezależnie od sprostowania błędu w tym przepisie w wersji w języku polskim mocą obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu (Dz.U. poz. 2177)”.

Biorąc powyższe pod uwagę, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. orzekł jak w sentencji uchwały.

16

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 28 października 2024 r.
(II FPS 2/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki, Bogusław Dauter, Małgorzata Niezgódka-Medek, Jerzy Płusa (sprawozdawca), Roman Wiatrowski (współsprawozdawca, autor uzasadnienia), Tomasz Zborzyński

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu, w dniu 28 października 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej przy udziale Violetty Skorupskiej – prokuratora Prokuratury Okręgowej delegowanego do Prokuratury Krajowej, zagadnienia prawnego przedstawionego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 9 lipca 2024 r., II FSK 442/24 w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 stycznia 2024 r., I SA/Łd 858/23 w sprawie ze skargi M.M. na postanowienie Dyrektora

Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 1 czerwca 2020 r., nr (...) w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r., w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest naczelnik urzędu celno-skarbowego czy naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla kontrolowanego w dniu wydania decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)?”

podjął następującą uchwałę:

W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.), jest właściwy dla strony naczelnik urzędu skarbowego.

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

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 9 lipca 2024 r., II FSK 442/24, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), postanowił przedstawić do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości.

„Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest naczelnik urzędu celno-skarbowego czy naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla kontrolowanego w dniu wydania

decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)?”

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu powyższego postanowienia, przedmiotowe zagadnienie prawne wyłoniło się w toku rozpoznawania skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 stycznia 2024 r., I SA/Łd 858/23. Wskazany wyrokiem Sąd pierwszej instancji stwierdził nieważność zaskarżonego przez M.M. (dalej: skarżący) postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (dalej: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) z 1 czerwca 2020 r. i poprzedzającego go postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Polesie (dalej: Naczelnik Urzędu Skarbowego) z 7 lutego 2020 r. w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r.

Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku stan sprawy, Sąd pierwszej instancji wskazał, że postanowieniem z 1 czerwca 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego z 7 lutego 2020 r. nadające rygor natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji Naczelnika Łódzkiego Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi (dalej: Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego) z 7 lutego 2020 r., określającej skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. w kwocie 19 983 289 zł.

Następnie – po rozpoznaniu skargi skarżącego na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej – wyrokiem z 17 listopada 2020 r., I SA/Łd 331/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi oddalił tę skargę.

Sąd pierwszej instancji podzielił ocenę organów podatkowych stwierdzającą, że zostały spełnione przesłanki do wydania postanowienia o nadaniu decyzji wymiarowej rygoru natychmiastowej wykonalności.

W wyniku wniesionej przez skarżącego skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 30 sierpnia 2023 r., II FSK 178/21, uchylił wyrok Sądu pierwszej instancji i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

W motywach rozstrzygnięcia Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w szczególności, że Sąd pierwszej instancji powinien rozważyć, czy postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wydał organ właściwy. Jest to zagadnienie o tyle uzasadnione, że postanowienie to wydał inny organ niż ten, który prowadził postępowanie zakończone wydaniem decyzji. Biorąc pod uwagę znaczenie wskazanego zagadnienia oraz fakt, że Sąd pierwszej instancji nie wypowiedział się w tej kwestii, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że rozpoznawana sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona. Stwierdził jednocześnie, że przesądzenie tego, czy w sprawie orzekał właściwy

organ jest kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy. Z tego względu za przedwczesne uznał ustosunkowanie się do pozostałych zarzutów sformułowanych w skardze kasacyjnej.

Sąd pierwszej instancji – ponownie rozpoznając sprawę – wyrokiem z 18 stycznia 2024 r., I SA/Ld 858/23, stwierdził nieważność zaskarżonego postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z 1 czerwca 2020 r. i poprzedzającego go postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z 7 lutego 2020 r. Sąd ten podzielił pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2023 r., II FSK 615/20, że podstawą prawną ustalenia organu podatkowego właściwego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej jest art. 239b § 3 tej ustawy. Skoro z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jako organ pierwszej instancji, jest zarówno naczelnik urzędu skarbowego jak i naczelnik urzędu celno-skarbowego, to należy przyjąć, że wskazanym w art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej organem pierwszej instancji jest organ wydający decyzję, której nadawany jest rygor natychmiastowej wykonalności.

W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie:

1) art. 145 § 1 pkt 2 w związku z art. 135 p.p.s.a., w związku z art. 247 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 239b § 1 i § 3, w związku z art. 13 § 1 pkt 1 i art. 15 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 28 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 oraz art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813; dalej: ustawa o KAS) przez uznanie, że w sprawie doszło do naruszenia prawa dającego podstawę do stwierdzenia przez Sąd nieważności postanowienia, ze względu na to, że:

a) właściwym organem podatkowym do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności jest Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w sytuacji, kiedy organ ten nie ma kompetencji do wydawania ww. postanowień, gdyż w art. 33 ust. 1 ustawy o KAS ustawodawca nie przewidział w zadaniach wymienionych w tym przepisie uprawnienia, które zaliczane jest do grupy czynności wierzycielskich (w tym związanych z poborem podatków), czy też zabezpieczających wykonanie należności pieniężnych;

b) nie jest właściwy Naczelnik Urzędu Skarbowego, w sytuacji kiedy organ ten, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 ustawy o KAS, ma uprawnienie do wykonywania zadań związanych z poborem i zabezpieczeniem należności budżetowych, przy czym do takiej grupy zadań niewątpliwie zaliczyć należy prawo do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, którego celem jest umożliwienie organom podatkowym dokonania przymusowej realizacji decyzji nieostatecznych;

c) organy podatkowe naruszyły art. 13 i art. 15 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 239b § 1 i § 3 tej ustawy, w sytuacji kiedy Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego oraz Naczelnik Urzędu Skarbowego przestrzegali swoich zadań wskazanych w art. 28 oraz 33 ustawy o KAS i na tej podstawie – zgodnie z ww. zasadami – Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego prawidłowo wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej.

Ponadto, zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, Sąd naruszył art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a. w związku z art. 135 p.p.s.a., w związku z art. 39 ustawy o KAS i w związku z § 2 ust. 11 pkt 1 lit. d/ tiret 4 załącznika nr 8 pt. „statut urzędu skarbowego” oraz § 5 załącznika nr 9 pt. „statut urzędu celno-skarbowego” do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, Izby Administracji Skarbowej, Urzędu Skarbowego, Urzędu Celno-Skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz.Urz. MF z 2023 r. poz. 61; dalej: zarządzenie MF), przez uznanie, że w przedmiotowej sprawie doszło do naruszenia prawa dającego podstawę do stwierdzenia przez Sąd nieważności postanowienia, ze względu na to, że jednym z zadań Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, jako organu pierwszej instancji, jest nadanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, w sytuacji kiedy z ww. zarządzenia MF wprost wynika, że jedynie naczelnicy urzędów skarbowych w ramach wymiaru podatkowego mają wyłączną kompetencję do wydawania takich postanowień, natomiast naczelnicy urzędów celno-skarbowych są właściwi, m.in. w zakresie wykonywania kontroli celno-skarbowych w obszarze przestrzegania przepisów prawa podatkowego.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wniosł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i wydanie orzeczenia reformatoryjnego na podstawie art. 188 p.p.s.a., ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sąd pierwszej instancji, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Nie sporządzono odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny – rozpoznając skargę kasacyjną – uznał, że w sprawie występują wątpliwości interpretacyjne dotyczące tego, czy w przypadku wydania decyzji wymiarowej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, właściwym organem podatkowym w przedmiocie wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności jest ten organ, czy też jest nim naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania bądź siedzibę podatnika. Wskazał, że w orzecznictwie prezentowane są w tym względzie dwa odmienne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym z nich – zawartym w zaskarżonym wyroku, a także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2023 r., I FSK 615/20,

nie można uznać, że na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy o KAS organem właściwym do wydania postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, o którym to organie mowa jest w art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, jest naczelnik urzędu skarbowego. Brak jest bowiem podstawy prawnej do wywodzenia tego uprawnienia z treści tego przepisu.

Nie można utożsamiać postępowania w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności z postępowaniem egzekucyjnym prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.; dalej: u.p.e.a.). Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej może otwierać organowi drogę do podjęcia stosownych czynności w celu przeprowadzenia egzekucji administracyjnej, co jednak nie uzasadnia twierdzenia o istniejącym podobieństwie obu tych instrumentów prawnych, prowadzącego do uznania kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

W związku z powyższym podstawą prawną ustalenia organu podatkowego właściwego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej jest, zgodnie z powyższym poglądem, art. 239b § 3 tej ustawy. Skoro bowiem z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jako organem pierwszej instancji, jest zarówno naczelnik urzędu skarbowego jak i naczelnik urzędu celno-skarbowego, to należy przyjąć, że wskazanym w art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej organem pierwszej instancji, jest organ wydający decyzję, której nadawany jest rygor natychmiastowej wykonalności.

Za uznaniem, że organem właściwym do wydania postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest organ pierwszej instancji wydający decyzję nieostateczną, której nadawany jest rygor, przemawia charakter postępowania w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej.

Postępowanie w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności toczy się w ramach sprawy podatkowej, w której wydano decyzję, jaka może zostać objęta rzeczonym rygorem, w tym sensie, że jest to szczególne – wypadkowe – postępowanie w obszarze postępowania podatkowego prowadzonego w indywidualnej sprawie podatkowej. Postępowanie podatkowe w określonej sprawie podatkowej jeszcze się nie zakończyło, a to z powodu wniesienia odwołania od decyzji, której może zostać nadany rozważany rygor.

Instytucja nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, uregulowana w art. 239a–239d Ordynacji podatkowej, nie ma samoistnego bytu prawnego. Postępowanie w przedmiocie nadania rygoru

natychmiastowej wykonalności nie funkcjonuje samodzielnie, jest ściśle powiązane z wydaną przez organ pierwszej instancji decyzją wymiarową. Z tego względu organem właściwym do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest organ pierwszej instancji, który prowadził i zakończył postępowanie, w stosunku do którego nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności miało jedynie charakter wypadkowy.

W uzupełnieniu tej argumentacji Sąd wskazał na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 marca 2022 r., I FPS 4/21, zgodnie z którą postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności doręczone stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, z naruszeniem art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej, należy uznać za niewiążące w rozumieniu art. 212 w związku z art. 239 tej ustawy także wtedy, gdy strona lub jej pełnomocnik wniesli od niego zażalenie.

W uzasadnieniu tej uchwały podkreślono, że z uwagi na wypadkowy charakter postępowania w przedmiocie nadania rygoru, postanowienie w tym przedmiocie doręcza się pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym.

W konsekwencji tak ukształtowanych rozwiązań prawnych, a także mając na uwadze przepisy – obowiązujące od dnia 1 marca 2017 r. – ustawy o KAS, wśród których nie wskazano organu właściwego do nadania na podstawie art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, w pierwszej grupie orzeczeń pogląd powyższy przyjmuje, że organem właściwym w tym przedmiocie jest zgodnie z art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, który wydał nieostateczną decyzję pierwszoinstancyjną, której nadawany jest rygor natychmiastowej wykonalności.

Odmienne stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyroki z 9 grudnia 2021 r., I FSK 1712/19 oraz z 11 stycznia 2024 r., II FSK 91/23) opiera się natomiast na założeniu, że to naczelnik urzędu skarbowego, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 ustawy o KAS, ma uprawnienie do wykonywania zadań związanych z poborem i zabezpieczeniem należności budżetowych, a do takiej grupy zadań zaliczyć należy prawo do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, którego celem jest umożliwienie organom dokonania przymusowej realizacji decyzji nieostatecznych.

W wyrokach tych wskazuje się, że do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. W świetle przywołanych regulacji, ustanowienie wierzycielem organu podatkowego oznacza przeniesienie na ten organ nie tylko wszelkich praw w zakresie realizacji obowiązków wynikających z decyzji, lecz także wszelkich obowiązków związanych z doprowadzeniem do jej wykonania, w tym wydania

postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Naczelnik urzędu celno-skarbowego nie jest uprawniony do wykonywania czynności związanych, m.in. z poborem należności pieniężnych, wykonywaniem zadań wierzyciela należności pieniężnych, czy też wykonywania egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i zabezpieczenia należności pieniężnych, które to zadania, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2–4 ustawy o KAS, wykonuje naczelnik urzędu skarbowego. Zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych. Pogląd powyższy opiera się także na wykładni systemowej zewnętrznej. Zgodnie z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS, w zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV rozdziałów: 1, 2, 3a, 5, 6, 10, 11, z wyjątkiem art. 182–185, art. 189 § 3, art. 190 § 1, art. 193 § 6–8, art. 198 i art. 200 oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 Ordynacji podatkowej. Wśród powyższych przepisów nie wymienia się przepisów rozdziału 16a działu IV Ordynacji podatkowej, dotyczących nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Również i ta okoliczność potwierdzać ma, że organem właściwym do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej jest naczelnik urzędu skarbowego, nie zaś naczelnik urzędu celno-skarbowego.

W postanowieniu z 9 lipca 2024 r. w przedmiocie przedstawienia zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów uznano, iż orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące powyższego zagadnienia jest rozbieżne. Wskazano również, że na uwadze mieć należy, iż omawiany problem związany jest z ustaleniem organu właściwego do wydania postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, a wadliwość w tym zakresie skutkuje stwierdzeniem nieważności takiego postanowienia. Podkreślono także, iż odpowiedź na zadane pytanie udzielona przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego ma podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia rozpoznawanej sprawy.

W piśmie z 23 września 2024 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej opowiedział się za poglądem, zgodnie z którym organem podatkowym właściwym w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego. Na poparcie tego poglądu przedstawił stosowną argumentację. Na wypadek, gdyby jednak Naczelny Sąd Administracyjny podejmując uchwałę, nie podzielił takiego poglądu, zwrócił się o uwzględnienie treści uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 grudnia 2016 r., II FPS 3/16, w części dotyczącej związania organów podatkowych wykładnią przyjętą w uchwale od daty jej podjęcia (*pro futuro*).

Stanowisko w sprawie przedstawił także Minister Finansów, który w piśmie z 11 września 2024 r. zaprezentował argumentację przemawiającą za uznaniem, że organem podatkowym właściwym w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, jest właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego. Ponadto przedstawił liczbę (tj. 772) wydanych w latach 2019–2023 przez naczelników urzędów skarbowych postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznym decyzjom wydanym przez naczelników urzędów celno-skarbowych oraz łączną wysokość podatków wymierzonych tymi decyzjami wynoszącą 2 358 211 tys. zł.

Pismem z 14 października 2024 r. skarżący przedstawił dodatkową argumentację w sprawie, zgodnie z którą organem właściwym dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest – zdaniem skarżącego – naczelnik urzędu celno-skarbowego, nie zaś naczelnik urzędu skarbowego.

Natomiast pismem z 21 października 2024 r. prokurator Prokuratury Krajowej – Departament Postępowania Sądowego (dalej: prokurator) wniósł o podjęcie uchwały następującej treści:

„W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r., naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem właściwym do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności własnej decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.), jako organ podatkowy pierwszej instancji w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).”

W uzasadnieniu prokurator podzielił stanowisko prezentowane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2023 r. (I FSK 614/20 i I FSK 615/20) oraz w zaskarżonym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 stycznia 2024 r., I SA/Łd 858/23. Wyjaśnił, iż w jego ocenie analiza przepisów ustawy o KAS, regulujących kompetencje naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych wskazuje, że brak jest w tej ustawie regulacji prawnej określającej wprost kompetencję do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności dla któregośkolwiek z tych organów, a obowiązujące od dnia 1 marca 2017 r. regulacje ustawy o KAS nie zawierają odpowiednika właściwych w tym względzie przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Zdaniem prokuratora, nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej może otwierać organowi drogę do podjęcia stosownych czynności w celu przeprowadzenia egzekucji administracyjnej, co jednak nie uzasadnia twierdzenia o istniejącym podobieństwie

obu tych instrumentów prawnych. To zaś skutkuje, w jego ocenie, uznaniem naczelnika urzędu skarbowego za organ właściwy do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności przedmiotowej decyzji, jako że skutkiem postanowienia nadającego rygor natychmiastowej wykonalności ma być stworzenie warunków do niezbędnego wdrożenia przymusu państwowego, umożliwiającego i zapewniającego wykonanie obowiązków wskazanych w decyzji. Wobec szczególnego, wypadkowego i incydentalnego charakteru postępowania o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, prowadzonego w ramach sprawy podatkowej, instytucja nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, nie ma też samoistnego sensu prawnego, co zasadnym czyni stwierdzenie, że organem właściwym do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest organ pierwszej instancji, który prowadził i zakończył postępowanie, w stosunku do którego to postępowania nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności miało jedynie charakter wypadkowy.

Pismem z 23 października 2024 r. stanowisko w sprawie wyraziła również Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej, która wniosła o uznanie, iż organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 o.p., nadającym rygor natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS, jest Naczelnik Urzędu Skarbowego właściwy dla kontrolowanego w dniu wydania tej decyzji.

W ocenie Prokuratorii stanowisko to jest zgodne z utrwaloną praktyką organów administracji skarbowej, potwierdzoną licznymi orzeczeniami sądów administracyjnych (np. wyrok WSA w Rzeszowie z 13 czerwca 2019 r., I SA/Rz 259/19; wyrok WSA w Poznaniu z 19 grudnia 2019 r., I SA/Po 845/19; wyrok WSA w Poznaniu z 5 lutego 2020 r., I SA/Po 751/19; wyrok WSA w Opolu z 22 grudnia 2020 r., I SA/Ol 812/20; wyrok WSA w Warszawie z 17 stycznia 2021 r., III SA/Wa 787/21; wyrok WSA w Krakowie z 21 października 2021 r., I SA/Kr 893/21). Przyjęcie zaś odmiennego poglądu nie tylko spowodowałoby stan niezgodny z podziałem zadań pomiędzy organami Krajowej Administracji Skarbowej, ale mogłoby także – w razie konieczności wyeliminowania z obrotu prawnego postanowień naczelnika urzędu skarbowego o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom naczelnika urzędu celno-skarbowego – spowodować brak możliwości wyegzekwowania należności podatkowych objętych decyzjami wymiarowymi, w licznych przypadkach, gdy zgodnie z ugruntowaną praktyką rygor natychmiastowej wykonalności nadawany był – na niekwestionowanych przesłankach merytorycznych – przez naczelnika urzędu skarbowego. Mając zatem na względzie daleko idące skutki przyjęcia odmiennej wykładni powyższych przepisów i ich doniosłość dla finansów publicznych, zdaniem Prokuratorii zasadne jest rozważenie zawarcia

w uchwale, że wykładnia w niej dokonana będzie wiązać od dnia podjęcia, jeżeli uchwała będzie wyrażać odmienny pogląd niż zaprezentowany powyżej.

Na rozprawie dnia 28 października 2024 r. przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, rozpoznającym w składzie siedmiu sędziów przedmiotowe pytanie prawne, stawili się pełnomocnicy Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, a w imieniu Prokuratury Krajowej stawiła się prokurator Prokuratury Okręgowej delegowana do Prokuratury Krajowej. W imieniu skarżącego nie stawił się nikt mimo potwierdzonego przez przewodniczącego składu, skutecznego zawiadomienia pełnomocnika skarżącego o terminie rozprawy. Pełnomocnicy podtrzymali i uzasadnili dotychczas wyrażane przez ich mocodawców stanowiska.

Po zamknięciu rozprawy oraz po odbytej naradzie, uchwała została ogłoszona i ustnie przedstawione zostały jej zasadnicze motywy.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 lipca 2024 r. w przedmiocie przedstawienia zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów, spełnia przesłanki wynikające z art. 187 § 1 p.p.s.a. Jego uzasadnienie trafnie wskazuje na istniejące w orzecznictwie rozbieżności zachodzące na gruncie przedstawionego zagadnienia prawnego.

Wskazane zagadnienie wzbudza doniosłe i istotne skutki w przestrzeni wykładni i stosowania prawa. Dotyczy mianowicie ustalenia organu właściwego do wydania postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Stwierdzenie bowiem niewłaściwości organu w tym zakresie, skutkować może nieważnością postanowienia w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Istotna dla stwierdzenia dopuszczalności wydania niniejszej uchwały jest także okoliczność, iż odpowiedź na zadane pytanie, udzielona przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy rozpoznawanej przez skład występujący z pytaniem prawnym.

Na dopuszczalność podjęcia niniejszej uchwały nie ma wpływu fakt, że w rozpoznawanej przez skład pytający sprawie Naczelny Sąd Administracyjny związany jest, na podstawie art. 190 p.p.s.a., poprzednim wyrokiem tego Sądu z 30 sierpnia 2023 r., II FSK 178/21. W wyroku tym zobowiązano Sąd pierwszej instancji do rozważenia, czy postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wydał organ właściwy. W uzasadnieniu wskazano wprawdzie na pogląd wyrażony w wyroku NSA z 4 kwietnia 2023 r., I FSK 615/20, ale jedynie w kontekście konieczności przeanalizowania tej kwestii przez Sąd pierwszej instancji mimo braku stosownego zarzutu w skardze strony.

W sprawie niniejszej spełnione zostały zatem przesłanki wynikające z art. 187 § 1 p.p.s.a. do przedstawienia do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, o treści wskazanej w postanowieniu.

Ramy prawne:

Artykuł 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej:

„§ 1. Organem podatkowym stosownie do swojej właściwości, jest:

1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji”;

Artykuł 15 Ordynacji podatkowej:

„§ 1. Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

§ 2. Właściwość rzeczowa i miejscowa jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów”.

Artykuł 16 Ordynacji podatkowej:

„Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania”.

Artykuł 239a Ordynacji podatkowej:

„Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności”.

Artykuł 239b § 3 i 4 Ordynacji podatkowej:

„§ 3. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia.

§ 4. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji”.

Artykuł 11 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy o KAS:

„1. Organami KAS są:

5) naczelnik urzędu skarbowego;

6) naczelnik urzędu celno-skarbowego”.

Artykuł 28 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 ustawy o KAS:

1. Do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy:

1) ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności pieniężnych na podstawie odrębnych przepisów;

3) wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych;

4) wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych”.

Artykuł 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS:

„1. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy: (...)

2) ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów (...)”.

Artykuł 83 ust. 1, 3 i 4 ustawy o KAS:

„1. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe, jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji, o której mowa w art. 82 ust. 3, albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji. Przepis art. 81b § 1 pkt 1 w części dotyczącej postępowania podatkowego oraz art. 81b § 1 pkt 2 lit. b/ Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

3. Przekształcenie, o którym mowa w ust. 1, następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu, na które nie służy zażalenie.

4. Naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-podatkowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji”.

Artykuł 94 ustawy o KAS:

„1. W zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-podatkowej przepisy art. 3e, art. 12, art. 102 § 3, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141–143, art. 165b, art. 165c, art. 175–177, rozdziałów w 1, 2, 3a, 5, 6, 10, 11, z wyjątkiem art. 182–185, art. 189 § 3, art. 190 § 1, art. 193 § 6–8, art. 198 i art. 200, rozdziałów 14, 16, 22 i 23 działu IV, działu VI, z wyjątkiem art. 282b oraz art. 282c, art. 283 § 1–3, art. 284a § 1, art. 285a, art. 286 § 1 i 2, art. 287 § 1 pkt 1 i 2 oraz § 3–5, art. 288, art. 290 § 1 i § 2 pkt 1–7, art. 290b, art. 291, art. 291c i art. 292, oraz działu VII Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

2. W zakresie nieuregulowanym do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1, przepisy Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem art. 165, stosuje się odpowiednio”.

W uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2023 r., II FSK 615/22, przed przystąpieniem do analizy kwestii ustalenia organu podatkowego właściwego w sprawie wydania postanowienia, o którym mowa w art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, Sąd powołując się także na orzecznictwo sądów administracyjnych oraz na wyroki Trybunału Konstytucyjnego, zawarł uwagi odnoszące się do wymogów i ogólnych zasad, którymi należy kierować się przy przeprowadzaniu wykładni przepisów dotyczących

właściwości. Uznając trafność i zasadność tych uwag, należy przytoczyć je w ich zasadniczych tezach.

Domniemanie kompetencji organu narusza zasadę wyrażoną w art. 120 Ordynacji podatkowej. Z konstytucyjnej zasady legalności (art. 7 Konstytucji), jak również zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika bowiem, że w przypadku, gdy normy prawne nie przewidują wyraźnie kompetencji organu państwowego, kompetencji tej nie wolno domniemywać i w oparciu o inną rodzajowo kompetencję przypisywać ustawodawcy zamiaru, którego wprost nie wyraził (por. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 10 maja 1994 r., 7/94, OTK ZU 1994, poz. 23). Normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły i literalny. Zakazuje się dokonywania wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzania kompetencji w drodze analogii. W świetle zasady prawidłowej legislacji, stanowiącej jeden ze standardów państwa prawnego, treść przepisów kompetencyjnych nie może być korygowana w drodze wykładni rozszerzającej czy zawężającej (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000 r., nr 5, poz. 141; zob. również m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 lipca 2014 r., II OSK 833/17 oraz z 20 lutego 2019 r., II OSK 833/17, a także uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 grudnia 2016 r., II GPS 2/16).

Powyższe uwagi zachowują swoją aktualność również na gruncie sprawy niniejszej.

Przepisy normujące postępowanie w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności wprowadzone zostały do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2009 r. na mocy art. 1 pkt 38 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318) i obowiązują w niezmiennym kształcie do teraz.

Z tego względu – za punkt wyjścia do dalszych rozważań – przyjąć należy, słuszne w tym względzie stanowisko przyjęte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 2013 r., II FSK 2989/11, akcentujące charakter związku zachodzącego między postępowaniem w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności a postępowaniem wymiarowym, w którym wydano decyzję nieostateczną, nakładającą na stronę obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wskazano w nim mianowicie, iż przesłanki nadawania rygoru nie są związane z samymi tylko motywami uzasadniającymi wydanie decyzji wymiarowej określonej treści, albowiem po wydaniu decyzji wymiarowej organ podatkowy pierwszej instancji, zgodnie z zasadą dewolutywności traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie

przez siebie rozstrzygniętej. Za takim rozumieniem rzeczowej zasady w tym względzie przemawia również obszerność kompleksowych uregulowań dotyczących problematyki związanej z wykonaniem decyzji, a zamieszczonych w oddzielnym rozdziale. Podkreślają one wolę ustawodawcy nadania temu postępowaniu rangi postępowania odrębnego od postępowania wymiarowego, choć funkcjonalnie związanego z samą decyzją wymiarową (odmiennie niż ma to miejsce w Kodeksie postępowania administracyjnego, gdzie rygor nadawany jest w treści decyzji, co w dalszym toku postępowania wymusza połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności). W uzasadnieniu przywołanego wyroku wskazano także na wydawanie oddzielnych, samoistnych rozstrzygnięć (postanowień) podlegających odrębnemu i pełnemu trybowi ich zaskarżania, w ramach postępowania przed organami podatkowymi oraz w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

Powyższe rozróżnienie stanowiło w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego asumpt do wyjaśnienia kwestii prawidłowości doręczania postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Zarzewie powstałych na tym gruncie sporów stanowiła przyjęta przez organy podatkowe praktyka polegająca na doręczaniu postanowień o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności bezpośrednio podatnikowi w sytuacji, gdy podatnik ten ustanowił już i zgłosił pełnomocnika w ramach postępowania wymiarowego, w ramach którego wydano decyzję objętą tym rygorem. Praktyka ta wynikała z odrębności postępowania w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Zgodnie bowiem z treścią art. 25 ust. 2 ówczesnie obowiązującej (tj. do dnia 1 marca 2017 r.) ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 i 1165), rygor natychmiastowej wykonalności decyzjom wydawanym przez organy kontroli skarbowej, nadawał organ podatkowy właściwy dla kontrolowanego, a więc naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.

Wskazanie na odrębność postępowania w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności od tzw. postępowania wymiarowego, stanowiło podstawę dla przyjęcia, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego wydaje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego (zob. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 grudnia 2021 r., I FSK 1712/19 oraz z 11 stycznia 2024 r., II FSK 178/21, a także prawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych powołane we wspomnianych wyżej pismach Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 23 września 2024 r. oraz Prokuraturii Generalnej).

W tym kontekście wskazać należy na podnoszoną w orzecznictwie dystryncję zachodzącą między „odrębnością postępowania” a „odrębnością

sprawy” (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lipca 2018 r. I FSK 1661/16) oraz służebny (niesamoistny) charakter postępowania o nadanie rygoru wykonalności względem postępowania podatkowego (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 16 stycznia 2014 r., II FSK 718/13; 12 lutego 2014 r., II FSK 1281/13; 15 kwietnia 2014 r., II FSK 825/12; 2 lipca 2014 r., I FSK 197/14; 4 marca 2016 r., I FSK 1446/14; 9 czerwca 2016 r., II FSK 2550/14; 6 września 2016 r., II FSK 2550/14; 11 października 2016 r., II FSK 2364/14; 27 października 2016 r., II FSK 3984/14; 29 grudnia 2016 r., I FSK 1446/14; 17 maja 2017 r., I FSK 1795/15; 27 lutego 2018 r., II FSK 475/16; 6 kwietnia 2018 r., II FSK 967/16; 29 stycznia 2019 r., II FSK 141/17; 25 października 2019 r., II FSK 1031/19).

Istotny bowiem dla ustalenia organu właściwego rzeczowo dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, jest nie sam tylko niesamoistny charakter tego postanowienia (zależny od decyzji, w stosunku do której się odnosi), lecz przede wszystkim zakres kognicji samego organu, wyposażonego w ustawowo przyznane w tym względzie kompetencje. To przede wszystkim charakter tych kompetencji, nie zaś kwestia samej tylko oceny w przedmiocie zależności określonych aktów stosowania prawa, przesądza o kompetencji danego organu jako właściwego rzeczowo do rozpoznania sprawy danego rodzaju.

Kluczowe w tym przedmiocie zagadnienie stanowi wykładnia art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej w kontekście rozstrzygnięcia, który organ podatkowy spośród wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest organem podatkowym pierwszej instancji w rozumieniu art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, właściwym dla wydania postanowienia w przedmiocie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

W myśl art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organem pierwszej instancji, stosownie do swojej właściwości, jest: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji.

Pozostałe wymienione w dalszych jednostkach niższego rzędu art. 13 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe, które także mogą występować w określonych kategoriach spraw jako organy podatkowe pierwszej instancji, takie jak np. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, należy pominąć w dalszej argumentacji, ze względu na przejrzystość wyводу.

Wejście w życie ustawy o KAS (z dniem 1 marca 2017 r.) miało charakter systemowy i wiązało się z dokonaniem istotnych zmian w strukturze i organizacji organów skarbowych. Nastąpiło wówczas połączenie pionów administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej oraz utworzono w ten sposób

Krajową Administrację Skarbową. Przestały istnieć urzędy kontroli skarbowej, a większość ich zadań przejęły nowoutworzone urzędy celno-skarbowe. Ustawa o KAS normuje kompetencje naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego w jednej ustawie, zaś treść obecnego art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS nie zawiera już takiego wyłączenia, jakie zawarte było w art. 5 ust. 1 pkt 1 *in fine* nieobowiązującej ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Oznacza to, iż wyłączna kompetencja w przedmiocie samego już poboru podatku, spoczywa na naczelniku urzędu skarbowego. Z mocy art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS naczelnik urzędu skarbowego uzyskał więc wyłączną kompetencję wierzycielską. Powyższe pozostaje spójne z treścią z art. 33 ustawy o KAS, który pozbawia naczelnika urzędu celno-skarbowego jakichkolwiek zadań poborowych i wierzycielskich.

Z tej perspektywy wyjaśnić należy, że z treści art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że zarówno naczelnik urzędu skarbowego, jak i naczelnik urzędu celno-skarbowego są organami pierwszej instancji – co istotne – „stosownie do swojej właściwości”. Zgodnie z art. 15 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe z urzędu przestrzegają swojej właściwości rzeczowej i miejscowej (§ 1), a właściwość ta jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów (§ 2). Natomiast w myśl art. 16 tej ustawy, właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. W odniesieniu do zakresu działania naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego przepisami tymi są przepisy ustawy o KAS.

W tym kontekście wskazać należy na ustawowe zadania naczelnika urzędu skarbowego wynikające z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS, w zestawieniu z określonymi w art. 33 ust. 1 tej ustawy zadaniami naczelnika urzędu celno-skarbowego, podkreślając przy tym, że wśród zadań powierzonych do realizacji naczelnikowi urzędu skarbowego znalazły się, m.in. pobór podatków, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 3–4), które to zadania nie zostały wymienione w tej ustawie w odniesieniu do naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Na tym tle należy zwrócić uwagę, że:

- instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności jest elementem szeroko rozumianego poboru podatków;
- ustanowienie wierzycielem organu podatkowego oznacza przeniesienie na ten organ nie tylko wszelkich praw w zakresie realizacji obowiązków wynikających z decyzji, lecz także wszelkich obowiązków związanych z doprowadzeniem do jej wykonania, w tym wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej;

– zastosowanie rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych.

Dodać do tego należy, iż za zasadnością powyższej argumentacji przemawiają również reguły wykładni teleologicznej.

Po pierwsze bowiem, istotny w tym względzie pozostaje, podnoszony w wyżej wskazanym orzecznictwie, związek postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności z takimi instytucjami prawnymi, jak pobór podatków czy konstrukcja prawna wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w sprawach z zakresu egzekucji zobowiązań podatkowych. Zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma też bezpośredni związek z egzekucją administracyjną należności pieniężnych. Zgodnie bowiem z art. 239a Ordynacji podatkowej decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Brak rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej oznacza, że należność wynikająca z takiej decyzji nie może być dochodzona w drodze egzekucji. Przepis ten nie obejmuje dobrowolnego wykonania decyzji (por. W. Gurba, B. Dauter /w:/ S. Babiarsz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 239a LEX/el).

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności może być bowiem traktowane jako czynność zmierzająca do poboru podatku. Za przyjęciem takiego właśnie rozumienia przedmiotowego zagadnienia przemawiają również argumenty podnoszone w uzasadnieniu do przedmiotowej nowelizacji (zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r.).

W ramach oceny argumentacji i poczynionych na jej podstawie wniosków, co do organu podatkowego właściwego do wydania postanowienia na podstawie art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej, należy także zwrócić uwagę na stan prawny obowiązujący przed dniem 1 marca 2017 r., a więc sprzed reorganizacji aparatu skarbowego, zwłaszcza w kontekście sposobu uregulowania kwestii dotyczącej przyznania właściwości określönemu organowi podatkowemu do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej wydanej przez inny organ.

Tak jak w obecnym stanie prawnym istnieje, ustanowiony na mocy ustawy o KAS, dualizm w strukturze organów skarbowych, polegający na istnieniu, zasadniczo rzecz biorąc, dwojakiego rodzaju organów podatkowych pierwszej instancji (tj. naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów

celno-skarbowych), tak przed wejściem tej ustawy istniał również taki dualizm w strukturze skarbowości polegający na istnieniu, obok organów podatkowych (naczelników urzędów skarbowych), oddzielnej struktury organów kontroli skarbowej (dyrektorów urzędów kontroli skarbowej) działających na podstawie odrębnej ustawy o kontroli skarbowej.

Nie zagłębiając się w mniej istotne dla przedmiotowego zagadnienia szczegóły, można w tym miejscu jedynie ogólnie wskazać, że naczelnicy urzędów celno-skarbowych jako pewnego rodzaju wyspecjalizowany segment skarbowości, przejęli w dużej mierze zadania realizowane dotychczas przez organy kontroli skarbowej. To bowiem ich specjalistyczny, a więc wąski w tym względzie zakres kompetencji, stanowić winien punkt wyjścia dla roli, jaką organ ten pełni w strukturze administracji skarbowej. Analogiczny był również procesowy schemat postępowania prowadzonego przez oba te organy. Ci pierwsi prowadzą obecnie postępowanie celno-skarbowe, które w określonych przypadkach przekształca się w postępowanie podatkowe kończące się wydaniem decyzji (art. 83 ustawy o KAS). Natomiast w przypadku organów kontroli skarbowej – prowadziły one postępowanie kontrolne, które mogło również zakończyć się wydaniem decyzji (art. 24 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej).

W uchylonej z dniem 1 marca 2017 r., na mocy art. 159 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948), ustawie o kontroli skarbowej, bezpośrednio po uregulowaniach, w których przewidziano możliwość wydawania przez organy kontroli skarbowej, po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, decyzji – gdy ustalenia dotyczą, m.in. podatków, których ustalenie lub określenie należy do naczelników urzędów skarbowych (art. 24 ust. 1), zamieszczono w art. 25 przepisy normujące, m.in. kwestię nadawania takim decyzjom klauzuli natychmiastowej wykonalności.

Wspomniany wyżej art. 25 tej ostatniej ustawy stanowił, co następuje.

„Art. 25.1. Organ podatkowy właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, reprezentujący Skarb Państwa, staje się wierzycielem obowiązków z decyzji, o której mowa w art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2.

1a. W przypadku decyzji, o której mowa w art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w zakresie podatku akcyzowego lub podatku od wydobycia niektórych kopalin, wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji jest właściwy dyrektor izby celnej.

2. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy wymieniony w ust. 1”.

Z przepisów tych wynikało, że decyzjom wydawanym przez organy kontroli skarbowej, rygor natychmiastowej wykonalności nadawał właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

Tego rodzaju rozwiązań prawnych – czy to z powodu „przeoczenia legislacyjnego”, czy świadomego ich pominięcia – nie zawarto w ustawie o KAS w odniesieniu do decyzji wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych po przekształceniu kontroli celno-podatkowej w postępowanie podatkowe (art. 83 ustawy o KAS).

Okoliczność ta oznacza, iż ustawodawca w sposób wyraźny nie dokonał zmiany kognicji organu właściwego w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej.

Całokształt powyższych okoliczności przesądza, iż intencją ustawodawcy nie było dokonanie zmiany prawodawczej polegającej na odebraniu naczelnikowi urzędu skarbowego kompetencji nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, wydanej przez organ celno-skarbowy (*ratio legis*).

To bowiem do naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS, oprócz ustalania, określania, poboru podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów (pkt 1), należą również m.in.: pobór należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów (pkt 2) oraz wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych (pkt 3) i wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych (pkt 4), a także zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych (pkt 5), czy prowadzenie ewidencji podatników i płatników (pkt 6) oraz współdziałanie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przy realizacji zadań w ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej (pkt 12a).

Tymczasem do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS należy m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej z wyłączeniem kontroli, o której mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej oraz art. 54 ust. 2 pkt 9 (pkt 1), ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów (pkt 2); obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego (pkt 5); wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów (pkt 6), a także prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów (pkt 7).

Zakres kognicji obu wymienionych organów wskazuje tym samym, na bardziej ogólny charakter kompetencyjny naczelnika urzędu skarbowego oraz

wyspecjalizowany do spraw z zakresu prawa celnego charakter zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego skoncentrowanego również na wykrywaniu przestępstw podatkowych w sprawach, w których rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny może zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa. To również naczelnik urzędu skarbowego, nie zaś naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem egzekucyjnym w rozumieniu art. 19 ust. 1 u.p.e.a. To w końcu naczelnik urzędu skarbowego prowadzi, jak to zostało wyżej wskazane, ewidencję podatników i płatników (art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS) oraz wykonuje czynności z zakresu egzekucji i zabezpieczenia administracyjnej należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS). Nadanie rygoru decyzji nieostatecznej wymaga bowiem znajomości sytuacji ekonomicznej danego podatnika i bezpośrednio wiąże się z obowiązkiem jej niezwłocznego wykonania. Obie powyższe przestrzenie znajdują się w przedmiocie zainteresowania naczelnika urzędu skarbowego, który w odróżnieniu od wyspecjalizowanego w obszarze należności celnych i wykrywania nadużyć podatkowych dużych rozmiarów, naczelnika urzędu celno-skarbowego, jest organem posiadającym szerszą wiedzę co do okoliczności stanowiących podstawę dla wyrażenia oceny w przedmiocie ziszczenia się przesłanek wydania postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Do wskazanych w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej przesłanek uzasadniających nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ostatecznej należą bowiem okoliczności, w ramach których: organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych (pkt 1) lub strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia (pkt 2), lub strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (pkt 3), lub okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące (pkt 4).

Wskazane przesłanki są przede wszystkim związane z sytuacją majątkową strony postępowania, jej stosunkiem do wykonania nałożonego obowiązku oraz możliwościami wykonania tego obowiązku w drodze potencjalnej egzekucji. Nie są zaś bezpośrednio związane z treścią decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w drodze przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. To zatem kompetencje naczelnika urzędu skarbowego, nie zaś naczelnika urzędu celno-skarbowego dają instrumenty i wiedzę co do określenia przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. To bowiem właśnie na podstawie danych operacjonalizowanych

przez naczelnika urzędu skarbowego na mocy przyznaných mu kompetencji, organ ten jest w stanie określić (także przy współpracy z naczelnikiem urzędu celno-skarbowego, jeśli ten wydał wobec danego podatnika decyzję nieostateczną), czy na gruncie konkretnych okoliczności właściwych danemu podatnikowi, uzasadnione jest nadanie decyzji tej rygoru natychmiastowej wykonalności, o której mowa w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej. Jeśli zatem naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada w tym względzie stosowne informacje, uzasadniające nadanie przedmiotowego rygoru wydanej przez siebie decyzji, niezwłocznie zobowiązany jest przekazać je naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla danego podatnika celem rozważenia, w oparciu o pozostałe dane będące w posiadaniu lub kompetencji naczelnika urzędu skarbowego, zasadności nadania decyzji tej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie stanowi czynności z zakresu wymiaru daniny, jej ustalenia, czy określenia. Zobowiązuje natomiast jej adresata do niezwłocznego jej wykonania pod rygorem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w tym przedmiocie. Z jednej więc strony nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi czynność ściśle związaną z obowiązkiem wykonania decyzji i dochodzeniem należności przez wierzyciela publicznoprawnego. Z drugiej zaś nadanie decyzji takiego przymiotu możliwe jest tylko w drodze wyjątku i tylko w przypadku ziszczenia się ściśle określonych przesłanek, ocena których należy do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla jej adresata.

Za powyższym kierunkiem interpretacyjnym przemawiają zarówno podnoszone powyżej względy wykładni celowościowej i systemowej, a także pozycja ustrojowa oraz kompetencje obu wskazanych organów oraz praktyka kształtowana w stanie prawnym obowiązującym przed 1 marca 2017 r., która wobec braku jednoznacznie wyrażonej przez ustawodawcę woli jej zmiany, winna być również po tej dacie kontynuowana, zgodnie z zasadami pewności prawa oraz pogłębiania zaufania obywateli do prawa i organów stosujących prawo.

Mając na uwadze całokształt przedstawionej wyżej argumentacji, Naczelny Sąd Administracyjny – na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i § 2 p.p.s.a. – podjął następującą uchwałę:

„W stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), nadającym rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.), jest właściwy dla strony naczelnik urzędu skarbowego”.

17

**UCHWAŁA
SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 2 grudnia 2024 r.
(III FPS 4/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Arkadiusz Cudak (sprawozdawca), Bogusław Dauter, Antoni Hanusz (współsprawozdawca), Maciej Jaśniewicz, Hieronim Sęk, Krzysztof Winiarski

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 2 grudnia 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej z udziałem Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz prokuratora Prokuratury Krajowej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 września 2024 r., znak: BO.511.16.2024, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 36 § 1 i 2 oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.), uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„Czy w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten będzie dalej po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (art. 70 § 7 pkt 4 Ordynacji podatkowej), czy po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej)?”

podjął następującą uchwałę:

W przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

(Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten biegnie dalej po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej).

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

Wnioskiem z 4 września 2024 r., nr BO.511.16.2024, 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) oraz na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej:

„Czy w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten biegnie dalej po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (art. 70 § 7 pkt 4 Ordynacji podatkowej), czy po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej)?”

We wniosku wskazano, że zgodnie z art. 70 § 6 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p. albo Ordynacja), bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 Ordynacji lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.; dalej u.p.e.a.).

W myśl art. 70 § 7 pkt 4 i 5 o.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu:

- wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (pkt 4 Ordynacji);
- zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (pkt 5 Ordynacji).

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że na tle cytowanych powyżej przepisów prawa w orzecznictwie sądów administracyjnych w ostatnich latach wyodrębniły się dwa odmienne zapatrywania, co do ustalenia

momentu kończącego zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego. Rozbieżne poglądy w tej materii posiadają przy tym podobną reprezentację w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłym w porównywalnym czasie.

W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu, zgodnie z art. 70 § 7 pkt 4 o.p.

Jak wskazuje Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego we wniosku o podjęcie uchwały, w reprezentatywnym dla tego nurtu orzeczniczego wyroku z 14 czerwca 2022 r., II FSK 381/22, Naczelny Sąd Administracyjny – dokonując wykładni art. 70 § 7 pkt 4 i 5 o.p. – wskazał, że racjonalny prawodawca nie regulowałby tożsamej sytuacji odmiennie w dwóch, znajdujących się w tym samym przepisie jednostkach redakcyjnych. Przepisy art. 70 § 7 pkt 4 i 5 o.p. muszą się zatem odnosić do dwóch różnych hipotetycznych stanów faktycznych. Sąd zwrócił uwagę, że biegu terminu przedawnienia nie zawiesza wydanie decyzji na podstawie art. 33 § 2 o.p., a doręczenie zarządzenia o zabezpieczeniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis art. 70 § 7 pkt 4 o.p. odnosi się przy tym jedynie do doręczenia zarządzenia o zabezpieczeniu na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast art. 70 § 7 pkt 5 o.p. – odnosi się do postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (a zatem do całego postępowania, a nie tylko jego wycinka). Zdaniem Sądu art. 70 § 7 pkt 4 i 5 o.p. należy zatem rozumieć w ten sposób, że pierwszy z nich odnosi się do sytuacji, gdy została wydana decyzja na podstawie art. 33 § 2 o.p. i dopiero dalsze postępowanie toczyło się na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, natomiast drugi z nich – do sytuacji gdy całe postępowanie zabezpieczające toczyło się na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Inna wykładnia tych przepisów prowadziłaby do wniosku, że przepis art. 70 § 7 pkt 4 o.p. byłby przepisem pozbawionym normatywnej treści, skoro samo wydanie decyzji o zabezpieczeniu nie powoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Dla określenia momentu, od którego biegnie dalej termin przedawnienia, nie ma przy tym znaczenia regulacja z art. 33a § 2 o.p., skoro art. 70 § 7 pkt 4 o.p. wiąże ten moment wyłącznie z wygaśnięciem decyzji o zabezpieczeniu. Przepis art. 33a § 2 o.p. powoduje jedynie ten skutek, że dokonane przez organ egzekucyjny do dnia wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu czynności pozostają w mocy do ewentualnego przekształcenia postępowania zabezpieczającego w egzekucyjne lub upływu terminu, do którego takie przekształcenie jest możliwe. Ponadto sąd kasacyjny

zauważył, że art. 33a § 1 o.p. dotyczy tylko decyzji, o których mowa w art. 33 § 2 o.p., a więc tych wydanych w toku postępowania, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania, ustalającej zobowiązania lub określającej wysokość zwrotu podatku, a więc tych, które określają tylko przybliżoną wysokość zabezpieczanej należności. Tymczasem w przypadku zabezpieczenia dokonanego na podstawie art. 154 § 1–3 u.p.e.a. wysokość należności jest już znana. To także uzasadnia zróżnicowanie określenia terminu, od którego termin przedawnienia biegnie na nowo.

Podobne stanowisko wyrażono w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 4 listopada 2021 r., I FSK 2258/18; z 20 września 2022 r., II FSK 668/22 oraz z 7 grudnia 2023 r., I FSK 1476/23.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w swoim wniosku zaznaczył jednocześnie, że w tym ostatnim wyroku Naczelny Sąd Administracyjny dodatkowo podkreślił, że skoro samo wydanie decyzji w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia to jego dalszy bieg powodowany wygaśnięciem takiej decyzji musi dotyczyć zawieszenia, które następuje z powodu którejś z okoliczności wskazanych w art. 70 § 6 o.p. innej niż wydanie decyzji zabezpieczającej, która wiąże się z wydaniem decyzji zabezpieczającej. Tylko w takim przypadku przepis art. 70 § 7 pkt 4 o.p. ma sens.

Wśród okoliczności wskazanych w przepisach art. 70 § 6 o.p. okolicznością skutkującą zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, która jednocześnie związana jest z wydaniem decyzji zabezpieczającej, jest doręczenie zarządzenia zabezpieczenia, które dokonywane jest na podstawie art. 155 i 154 u.p.e.a. w celu zabezpieczenia należności objętych decyzją zabezpieczającą wydaną na podstawie art. 33 o.p.

Drugą taką okolicznością jest doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., gdyż zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w tej formie jest następstwem wydania decyzji zabezpieczającej. Skoro obydwa te zdarzenia skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, wiążą się z decyzją zabezpieczającą wydaną na podstawie art. 33 o.p., to wskazana w art. 70 § 7 pkt 4 o.p. przesłanka biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych dotyczy terminów zawieszonych z powodu obydwu tych zdarzeń. W ocenie Sądu przepis art. 70 § 7 pkt 5 o.p. – jako przesłankę dalszego biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych – wskazuje dzień zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Postępowaniem, o którym mowa w tym przepisie, jest postępowanie zabezpieczające, które toczy się w całości na podstawie art. 154 i nast. u.p.e.a. Zakresem powołanego przepisu nie jest objęte postępowanie zabezpieczające, w którym wydana została decyzja

zabezpieczająca, gdyż postępowanie to – w fazie wydania decyzji zabezpieczającej toczy się na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, a – w fazie jej wykonania toczy się na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W nurt akceptujący powyższy pogląd wpisują się również prawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych: w Opolu – z 30 maja 2018 r., I SA/Op 72/18; w Gdańsku – z 26 czerwca 2018 r., I SA/Gd 355/18; w Gliwicach – z 27 września 2023 r., I SA/GI 186/23; w Warszawie: z 24 kwietnia 2018 r., III SA/Wa 1967/17; z 9 maja 2023 r., III SA/Wa 2415/22; z 6 grudnia 2023 r., III SA/Wa 1888/23; i z 7 marca 2024 r., III SA/Wa 2498/23.

W myśl drugiego poglądu – bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a nie po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu.

W wyroku z 7 grudnia 2023 r., I FSK 1835/22, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z wykładni gramatycznej, a przede wszystkim celowościowej wynika, że podjęcie zawieszonego biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 7 pkt 4 o.p. następuje w przypadku, gdy wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następowało w formie określonej w art. 33d § 2 o.p. Natomiast przepis art. 70 § 7 pkt 5 o.p. ma zastosowanie, gdy wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następowało na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6 lipca 2021 r., I FSK 234/20, w którym uznał, że w sytuacji, w której zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z dniem doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, odpowiadającym temu zdarzeniem wyznaczającym koniec zawieszenia biegu terminu przedawnienia (inicjującym dalszy bieg terminu przedawnienia) jest zakończenie postępowania zabezpieczającego, a więc zdarzenie umiejscowione w ramach tego samego postępowania (zasadniczo przekształcenie zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne). Wówczas to okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia przypada na czas trwania postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W ocenie Sądu, wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, o czym mowa w art. 70 § 7 pkt 4 o.p., powoduje dalszy bieg terminu przedawnienia (rozpoczęcie biegu) w przypadku zawieszenia biegu przedawnienia na skutek doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym

mowa w art. 33d § 2 o.p., nie zaś w sytuacji gdy zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W wyroku tym Sąd sformułował tezę, że uzależnienie zawieszenia biegu terminu przedawnienia od dobrowolnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego lub zabezpieczenia dokonywanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jako alternatywnych form wykonania decyzji o zabezpieczeniu, nakazuje dokonanie wykładni art. 70 § 6 pkt 4 oraz § 7 pkt 4 i 5 o.p. w sposób uwzględniający specyfikę obydwóch trybów zabezpieczenia. Z tego względu, w przypadku gdy do zawieszenia biegu terminu przedawnienia dochodzi na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia, termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego pod dniem zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Podobne zapatrywania wyraził Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyrokach: z 30 marca 2022 r., I FSK 2284/21, i z 18 maja 2022 r., I FSK 2646/21, a także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w prawomocnym wyroku z 10 kwietnia 2018 r., I SA/Gd 1706/17, i Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w prawomocnym wyroku z 24 sierpnia 2023 r., I SA/Wr 948/22.

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

Prokurator Prokuratury Krajowej sformułował swoje stanowisko w sprawie w piśmie z 26 listopada 2024 r., w którym wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści:

„W przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten biegnie dalej po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej).”

Pismem z 19 listopada 2024 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawiadomił Naczelny Sąd Administracyjny o wstąpieniu do postępowania w niniejszej sprawie, wnosząc jednocześnie o podjęcie uchwały o następującej treści:

„W przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505, ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten będzie dalej po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (art. 70 § 7 pkt 4 Ordynacji podatkowej).”.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w przedmiocie przedstawionego do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego zważył, co następuje:

Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. są podejmowane w celu wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dopuszczalność wydania takiej uchwały uzależniona jest więc od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek.

Po pierwsze – ustawowo legitymowany podmiot złoży stosowny wniosek.

Po drugie – wnioskodawca wykaże, że w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje rozbieżność.

W niniejszej sprawie wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej złożył 4 września 2024 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, albowiem wskazane we wniosku orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych odzwierciedlają istnienie rozbieżności w procesie jego stosowania przez sądy administracyjne.

Przywołane w treści pytania prawnego przepisy Ordynacji podatkowej stanowią:

– art. 70 § 6 pkt 4 – bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;

– art. 70 § 7 pkt 4 – bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu będzie dalej, od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;

– art. 70 § 7 pkt 5 – bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu będzie dalej, od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania

zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W przedmiocie przedstawionego w pytaniu zagadnienia prawnego zasadniczym problemem prawnym, który jest przedmiotem rozważań składu poszerzonego Naczelnego Sądu Administracyjnego, jest kwestia określenia momentu, od którego biegnie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego po zawieszeniu na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.).

Na tym tle można wyodrębnić dwa stanowiska prezentowane w orzecznictwie.

Według pierwszego poglądu – przepis art. 70 § 7 pkt 4 o.p. odnosi się do sytuacji, gdy została wydana decyzja na podstawie art. 33 § 2 o.p. i dopiero dalsze postępowanie toczyło się na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast art. 70 § 7 pkt 5 o.p. ma zastosowanie, gdy całe postępowanie zabezpieczające toczyło się na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 14 czerwca 2022 r., II FSK 381/22; z 20 września 2022 r., II FSK 668/22; z 7 grudnia 2023 r., I FSK1476/23).

Z kolei według przeciwnego poglądu – „podjęcie” zawieszonego biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 7 pkt 4 o.p. – następuje w przypadku, gdy wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następowało w formie określonej w art. 33d § 2 o.p. Natomiast przepis art. 70 § 7 pkt 5 o.p. ma zastosowanie, gdy wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następowało na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 6 lipca 2021 r., I FSK 234/20 oraz z 7 grudnia 2023 r., I FSK 1835/22).

Przepis art. 70 § 6 pkt 4 o.p. – jako zdarzenie powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia – wskazuje dwie okoliczności, a mianowicie doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, oraz doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z kolei zakończenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia następuje od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (art. 70 § 7 pkt 4 o.p.) albo od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 o.p.).

Powyższe unormowania są konsekwencją specyfiki regulacji prawnej odnoszącej się do zabezpieczenia wykonalności zobowiązań podatkowych. Ustawodawca przewidział bowiem dwa tryby zabezpieczenia, które uregulował w dwóch aktach prawnych. Stanowi o tym wprost art. 33d § 1 o.p., zgodnie

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

W ustawie – Ordynacja podatkowa instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych unormowano w rozdziale 3 działu III, dotyczącego zobowiązań podatkowych. Przewidziano tam postępowanie w przedmiocie wykonania zobowiązania podatkowego, które jest odrębnym postępowaniem w stosunku do postępowania podatkowego. Zabezpieczenie to można określić jako dobrowolne, albowiem inicjatorem jest strona, która składa wniosek o przyjęcie zabezpieczenia wykonania zobowiązania (art. 33d § 2 o.p.). To strona swobodnie wybiera formę lub formy zabezpieczenia, przewidziane w art. 33d § 2 o.p. (art. 33f o.p.). Zabezpieczenie wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę może nastąpić w formie: gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej; poręczenia banku; weksła z poręczeniem wekslowym banku; czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku; zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej; uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego; sporządzonego na piśmie, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej. W sprawie przyjęcia zabezpieczenia organ podatkowy wydaje postanowienie (art. 33g o.p.). Z tym momentem następuje zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. Doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia powoduje w konsekwencji zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W tym trybie może być zabezpieczone wykonanie decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo decyzji o zabezpieczeniu, o których mowa w art. 33 o.p. Warto dodać, że zgodnie z art. 239c o.p. decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym mowa w art. 33d § 2.

Natomiast drugi sposób zabezpieczenia określony jest w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W dziale IV uregulowano postępowanie zabezpieczające. To postępowanie ma charakter przymusowy. Inicjatorem jest – co do zasady – wierzyciel, który składa wniosek o zabezpieczenie oraz zarządzenie zabezpieczenia, które jest podstawą prowadzenia postępowania

zabezpieczającego. To postępowanie może być wszczęte, gdy strona nie składa wniosku o przyjęcie zabezpieczenia w trybie art. 33d § 2 o.p., bądź też, gdy taki wniosek został zgłoszony, lecz organ podatkowy wydał postanowienie o odmowie przyjęcia zabezpieczenia. Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpis zarządzenia zabezpieczenia (art. 155b § 1 u.p.e.a.). Z tym momentem wiąże się rozpoczęcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 155 u.p.e.a. zabezpieczenie może być dokonane również przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie. Tym przepisem odrębnym jest art. 33 § 2 o.p. Zatem zabezpieczeniem na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji może być objęte zobowiązanie podatkowe określone w decyzji o zabezpieczeniu wydanej na podstawie art. 33 § 2 o.p.

Z analizy powyższych orzeczeń oraz obowiązujących w tym zakresie unormowań prawnych wynika, że w przedmiocie zawieszenia biegu terminu przedawnienia z powodu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych można wyróżnić trzy stany faktyczne.

Po pierwsze – w związku z wydaniem decyzji o zabezpieczeniu strona wnosi o przyjęcie zabezpieczenia, a organ podatkowy doręcza postanowienie o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p.

Po drugie – w związku z wydaniem decyzji o zabezpieczeniu dochodzi do wszczęcia postępowania zabezpieczającego w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a w konsekwencji organ egzekucyjny doręcza zobowiązanemu zarządzenie o zabezpieczeniu.

Po trzecie – nie została wydana decyzja o zabezpieczeniu, a w sprawie doszło do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w następstwie czego doręczono zarządzenie o zabezpieczeniu.

W pierwszej sytuacji nie ma żadnych wątpliwości, że przyczyna zakończenia okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia określona jest w art. 70 § 7 pkt 4 o.p., a stanowi ją wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu. Skoro to zabezpieczenie miało charakter dobrowolny i realizowane było na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, to z oczywistych względów nie może mieć zastosowania art. 70 § 7 pkt 5 o.p. i przesłanka w postaci zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, skoro to postępowanie nie zostało wszczęte.

Także nie ma wątpliwości w trzecim z wyżej wskazanych stanów faktycznych. W przypadku prowadzenia postępowania zabezpieczającego

na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ale nie w oparciu o wydaną decyzję o zabezpieczeniu, zawsze zastosowanie będzie miał przepis art. 70 § 7 pkt 5 o.p. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a kończy się po dniu zakończenia tego postępowania zabezpieczającego. W tym stanie faktycznym nie dochodzi do wydania decyzji o zabezpieczeniu, stąd też nie ma mowy o wygaśnięciu tej decyzji i w konsekwencji o przesłance określonej w art. 70 § 7 pkt 4 o.p.

Natomiast istotne wątpliwości, a w konsekwencji rozbieżności w orzecnictwie wystąpiły w związku z analizą prawną drugiego z przedstawionych wyżej stanów faktycznych.

Przy dokonywaniu interpretacji analizowanych norm prawnych należy uwzględnić cel zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Jak sama nazwa wskazuje, ta instytucja ma umożliwić przyszłe zaspokojenie wierzyciela podatkowego. Chodzi o zwiększenie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Instytucja ta ma zatem na celu ochronę interesów fiskalnych wierzyciela. Jest niejako zastrzeżona dla jednej ze stron stosunku podatkowoprawnego, a mianowicie – na rzecz wierzyciela. Zabezpieczenie ma zapewnić ochronę praw wierzyciela. Celem zaś zabezpieczenia jest stworzenie gwarancji, że w przyszłości dojdzie do skutecznego wykonania obowiązku dobrowolnie lub przymusowo. Zabezpieczenie nie może zmierzać do wykonania obowiązku. Wprost o tym stanowi art. 160 § 1 u.p.e.a. Natomiast w przypadku zabezpieczenia dobrowolnego wynika to z ustawowych form zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (art. 33d § 2 o.p.).

W przypadku wszczęcia administracyjnego postępowania egzekucyjnego i w konsekwencji zastosowania środka egzekucyjnego dochodzi do przerwania biegu terminu przedawnienia. Po przerwaniu terminu biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny (art. 70 § 4 o.p.). Jest to niewątpliwie związane z krótkim, pięcioletnim terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych. W tym terminie bowiem dokonywany jest wymiar oraz wykonanie wydanej decyzji. Zastosowanie środka egzekucyjnego wydłuża zatem ten termin o 5 lat.

Natomiast zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.). W okresie zabezpieczenia nie ma bowiem możliwości zaspokojenia wierzyciela. Warto podkreślić, że przepisy będące przedmiotem wniosku o wydanie uchwały abstrakcyjnej zostały wprowadzone do systemu prawnego 1 stycznia 2009 r. na podstawie ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1318). Tą samą ustawą

wprowadzono do Ordynacji podatkowej przepisy art. 33d–33g, a więc unormowania regulujące tzw. dobrowolne zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych.

Wprowadzenie powyższych przepisów było konsekwencją zmian, które weszły w życie 1 stycznia 2009 r. Do tej daty decyzje nieostateczne podlegały wykonaniu. Po wspomnianej nowelizacji dokonano zasadniczej zmiany w tym zakresie. Wprowadzono bowiem zasadę, że decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Zatem ogół wskazanych wyżej zmian ustawowych, które weszły w życie, miały za zadanie zabezpieczyć wykonanie zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznych do czasu, gdy akty te staną się wykonalne na skutek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności lub uzyskania przez te decyzje statusu ostatecznych, a więc do momentu, gdy obowiązek stanie się wymagalny.

Warto również zwrócić uwagę na systematykę przepisów, które regulują zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przesłanki zawieszenia, określone w § 6 art. 70 o.p., są ściśle powiązane z przesłankami zakończenia zawieszenia, przewidzianymi w § 7 art. 70 o.p. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, powodujące zawieszenie biegu terminu (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.), jest związane z prawomocnym zakończeniem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.) wiąże się z dalszym rozpoczęciem biegu terminu po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 o.p.). Zawieszenie z powodu wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 70 § 6 pkt 3 o.p.) powiązane jest z przesłanką uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 70 § 7 pkt 3 o.p.). Z kolei przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia w postaci wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści (art. 70 § 6 pkt 6 o.p.), ściśle jest powiązana z przesłanką doręczenia stronie opinii Rady (art. 70 § 7 pkt 6 o.p.).

Brak powyższej synchronizacji jest widoczny jedynie w zakresie regulacji przesłanek odnoszących się do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. W art. 70 § 6 pkt 4 o.p. wskazane są dwa zdarzenia powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Natomiast art. 70 § 7 o.p. odrębnie w dwóch punktach, tj. w pkt 4 i pkt 5 określa przesłanki zakończenia zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Regulacja taka pozostaje bez zmian od 1 stycznia 2009 r. Brak konsekwencji jest tu pozorny, albowiem przesłanka z art. 70 § 6 pkt 4 *in principio* o.p. jest powiązana z przesłanką z art. 70 § 7 pkt 4 o.p. Z kolei przesłanka z art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* o.p. jest związana z art. 70 § 7 pkt 5 o.p.

Zgodnie z art. 70 § 7 pkt 4 o.p. bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu.

Ustawodawca precyzyjnie reguluje, kiedy wygasa taka decyzja. Zgodnie z art. 33a § 1 o.p. następuje to:

1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;

2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;

3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

Niezwykle istotne jest to, że – stosownie do treści art. 33a § 2 o.p. – wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zatem w sytuacji wszczęcia postępowania zabezpieczającego, prowadzonego według ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu jest zdarzeniem prawnie obojętnym. Nie wpływa w żadnej mierze na bieg postępowania zabezpieczającego.

Konsekwencją wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu jest zakończenie dobrowolnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Nie ma bowiem w tym zakresie analogicznej regulacji prawnej, jak ta zawarta w art. 33a § 2 o.p. Zagrożenie interesów wierzyciela nie jest duże, gdyż podatnik wyrażał wolę dobrowolnego zabezpieczenia. Nie uchylał się zatem od dobrowolnego wykonania obowiązku. Decyzji organu pierwszej instancji zaś można nadać rygor natychmiastowej wykonalności, czyniąc obowiązek wykonalnym.

Niewątpliwie wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu powoduje „wznowienie” biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 7 pkt 4 o.p.), w sytuacji gdy zawieszenie biegu tego terminu nastąpiło z dniem doręczenia postanowieniu o przyjęciu zabezpieczenia (art. 70 § 6 pkt 4 *in principio* o.p.).

Zakończenie postępowania zabezpieczającego zgodnie z ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji następuje co do zasady, gdy dochodzi do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne.

Zgodnie z art. 154 u.p.e.a. zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne:

1) z dniem wystawienia tytułu wykonawczego, pod warunkiem że nastąpiło nie później niż przed upływem 2 miesięcy od dnia doręczenia ostatecznej decyzji lub innego orzeczenia podlegającego wykonaniu w sprawie, w której dokonano zabezpieczenia, bądź doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a.);

2) z dniem wygaśnięcia decyzji, o której mowa w art. 61 ust. 3 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1590 i 1598) pod warunkiem wystawienia tytułu wykonawczego nie później niż przed upływem 14 dni od dnia jej wygaśnięcia (art. 154 § 4 pkt 2 u.p.e.a.);

3) z dniem podjęcia zawieszonego postępowania egzekucyjnego w przypadkach określonych w art. 32a § 2, art. 32c § 1 i art. 35 § 1, a także w przypadkach określonych w art. 79 ust. 5 ustawy o wzajemnej pomocy (art. 154 § 4 pkt 3 u.p.e.a.);

4) w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego i wstrzymania wykonania decyzji, zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wystawienia tytułu wykonawczego, pod warunkiem że nastąpiło nie później niż przed upływem 2 miesięcy od dnia doręczenia odpisu prawomocnego orzeczenia o oddaleniu lub odrzuceniu skargi bądź umorzeniu postępowania sądowego (art. 154 § 5 u.p.e.a.);

5) w przypadku uchylecia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji stanowiącej podstawę do dokonania zabezpieczenia, o ile wydanie nowej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nastąpi w terminie 6 miesięcy od dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego lub prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego organowi właściwemu do wydania decyzji (art. 154 § 6 u.p.e.a.).

W tych wszystkich przypadkach zagwarantowane zostały interesy wierzyciela. Zgodnie bowiem z art. 156 § 7 u.p.e.a. w dniu przekształcenia się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne powstają skutki związane z zastosowaniem środka egzekucyjnego. W konsekwencji zatem dochodzi do przewrót bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z art. 70 § 4 o.p.

Zatem w sytuacji gdy zawieszenie biegu terminu przedawnienia nastąpiło na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* o.p.), bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów ustawy egzekucyjnej (art. 70 § 7 pkt 5 o.p.). Dotyczy to również

sytuacji, gdy powyższe przymusowe zabezpieczenie dotyczyło decyzji o zabezpieczeniu z art. 33 § 2 o.p.

Nie można natomiast przyjąć, że w powyższej sytuacji bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Należy bowiem ponownie podkreślić, że wygaśnięcie powyższej decyzji w żaden sposób nie wpływa na bieg postępowania zabezpieczającego przewidzianego w ustawie egzekucyjnej. Wprawdzie co do zasady wyeliminowanie z obiegu prawnego aktu prawnego stanowiącego podstawę przymusowego zabezpieczenia powinno niweczyć postępowanie zabezpieczające, doprowadzając do jego zakończenia bez osiągnięcia celu tego postępowania. Jednakże w przypadku decyzji o zabezpieczeniu istnieje wyraźny nakaz ustawodawcy, zawarty w art. 33a § 2 o.p., zgodnie z którym wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczającego wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zresztą unormowanie to jest logiczną konsekwencją celu, dla którego wydano decyzję z art. 33 § 2 o.p., a celem tym jest zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. Ustawowe przyczyny wygaśnięcia tej decyzji nie są zaś powiązane z wykonaniem obowiązku określonego w tym akcie. Stąd też konieczność kontynuacji administracyjnego postępowania zabezpieczającego pomimo wygaśnięcia tej decyzji.

W tym kontekście nie można się zgodzić ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 czerwca 2022 r., II FSK 381/22, że „(...) Art. 33a § 2 o.p. powoduje jedynie ten skutek, że dokonane przez organ egzekucyjny do dnia wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu czynności pozostają w mocy do ewentualnego przekształcenia postępowania zabezpieczającego w egzekucyjne lub upływu terminu, do którego takie przekształcenie jest możliwe (...)”. Skoro bowiem wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie ma żadnego wpływu na tok postępowania zabezpieczającego prowadzonego na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, to bezzasadne jest, przy określaniu momentu zakończenia zawieszenia biegu terminu przedawnienia, odwoływanie się do dnia wygaśnięcia tej decyzji, a nie do dnia zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

Niewątpliwie nie można przyjąć, że w omawianej sytuacji bieg terminu wznawia się po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. W takiej sytuacji interesy fiskalne wierzyciela nie byłyby chronione. Konieczność wszczęcia przymusowego postępowania zabezpieczającego była bowiem następstwem tego, że zobowiązany nie miał możliwości lub woli dobrowolnego regulowania swych obowiązków.

Uwzględniając całokształt przedstawionych argumentów, oraz biorąc pod uwagę wykładnię gramatyczną, systemową oraz celowościową analizowanych przepisów, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i art. 264 § 1 i § 2 p.p.s.a. podjął uchwałę o następującej treści:

„W przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 *in fine* ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), termin ten biegnie dalej po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej).”.

18

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 16 grudnia 2024 r.
(I OPS 2/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

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

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 16 grudnia 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej przy udziale Piotra Przytuły – prokuratora Prokuratury Regionalnej w Gdańsku delegowanego do Prokuratury Krajowej wniosku Prokuratora Generalnego z dnia 6 października 2023 r., znak: 1001-4.Zp.46.2023, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„Czy w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz

własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne, za samoistny dowód wykazujący posiadanie gruntów w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.) powinna być uznana decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomości, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1998 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1998 r. Nr 23 poz. 120), w związku z art. 75 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)?”

podjął następującą uchwałę:

W postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne decyzja, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1998 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1998 r. Nr 23 poz. 120), może stanowić samoistny dowód stwierdzenia posiadania wskazanego w tej decyzji gruntu w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.).

Z uzasadnienia

Prokurator Generalny (dalej: wnioskodawca) na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) wystąpił do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem o podjęcie uchwały wyjaśniającej przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, przedstawiając do rozstrzygnięcia zagadnienie następującej treści:

„Czy w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne, za samoistny dowód wykazujący posiadanie gruntów w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r.

o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.) powinna być uznana decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1998 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1998 r. Nr 23, poz. 120), w związku z art. 75 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)?”

W uzasadnieniu wniosku Prokurator Generalny wskazał, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym istnieje rozbieżność odnośnie tego, czy dowodem wykazującym istnienie zarządu dla celów uwłaszczenia, unormowanego w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.; dalej: u.g.n.) jest decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłaty z tytułu zarządu nieruchomością.

Niejednolicie – w ocenie wnioskodawcy – sądy administracyjne odnoszą się do tego, czy wspomniana decyzja stanowi dowód samoistny na okoliczność istnienia wskazanego zarządu na dzień 5 grudnia 1990 r., czy też z aktu tego powinien wynikać jednoznacznie tytuł prawny wnoszenia opłat z tytułu zarządu nieruchomością: ustanowione mocą konkretnej decyzji prawo na rzecz podmiotu wnoszącego opłatę.

Wnioskodawca wywiódł, że względem powyższego problemu w orzecznictwie sądów administracyjnych utrwały się dwa stanowiska.

Pierwsze ze stanowisk, opierając swoją ocenę na rozważaniach zawartych w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r. w sprawie o sygn. akt U 6/99, przyjmuje, że decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością nie przesądza istnienia prawa zarządu na nieruchomości w dacie 5 grudnia 1990 r., wskazanej w ustawie z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 79, poz. 464 ze zm.; dalej: ustawa z 1990 r.). Jakkolwiek bowiem prawo zarządu właściwy organ stwierdza na podstawie jednego z dokumentów określonych w rozporządzeniu z dnia 10 lutego 1998 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1998 r. Nr 23, poz. 120; dalej: rozporządzenie), to jednak dokument zawierający decyzję o naliczeniu opłat nie przesądza istnienia prawa zarządu na nieruchomości i co za tym idzie, może być uznany za podstawę stwierdzenia zarządu jedynie wtedy, gdy w treści decyzji o opłatach wskazana jest konkretna decyzja administracyjna, na podstawie której prawo zostało ustanowione i ta właśnie decyzja zaginęła lub uległa zniszczeniu. Składy orzekające powoływały się na fakt, że istnienia prawa zarządu nie można

w żadnym przypadku domniemywać lub wywodzić z faktu posiadania gruntu, czy istnienia decyzji zobowiązującej do uiszczenia opłaty rocznej z tytułu zarządu, gdyż zarząd w sensie prawnym mógł powstać wyłącznie na podstawie decyzji o przekazaniu gruntu w zarząd lub na podstawie umowy o przekazaniu nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi, zawartej za zgodą właściwego organu, bądź na podstawie umowy o przekazaniu nieruchomości. W wyrokach akceptujących powyższe stanowisko akcentowano również, że wskazany pogląd ma oparcie w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2017 r., I OPS 2/16. Podsumowując – wnioskodawca przedstawił, że zgodnie z pierwszym spośród zaprezentowanych stanowisk, decyzja dotycząca opłat za zarząd, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, nie przesądza istnienia samego prawa zarządu i jako taka nie może być uznana za samoistną podstawę do przyjęcia istnienia takiego prawa dla potrzeb uwłaszczenia, przewidzianego w art. 200 ust. 1 u.g.n.

Jako przykłady orzeczeń, w których zaprezentowano powyższe stanowisko wnioskodawca powołał wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 3 kwietnia 2008 r., I OSK 570/07; 26 kwietnia 2012 r., I OSK 651/11; 10 września 2014 r., I OSK 204/13; 16 lipca 2019 r., I OSK 2385/17; 19 grudnia 2019 r., I OSK 1022/18; 6 listopada 2020 r., I OSK 2702/18; 18 listopada 2020 r., I OSK 3200/18; 9 lutego 2021 r., I OSK 3296/18 i z 9 lutego 2021 r., I OSK 3317/18 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 września 2010 r., I SA/Wa 1288/10 i z 24 listopada 2022 r., I SA/Wa 379/22.

Stanowisko przeciwne, w ocenie wnioskodawcy, wyrażone zostało przede wszystkim w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 stycznia 2017 r., I OSK 1977/16, w którym Sąd doszedł do wniosku, że wykładnia językowa § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia prowadzi do jednoznacznego rezultatu, a jednocześnie brak jest podstaw, by w drodze wykładni systemowej, czy celowościowej uzyskać rezultat wykładni odmienny od rezultatu wykładni językowej. W szczególności za odmiennym rezultatem wykładni powołanego przepisu nie przemawiają wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r., U 6/99 i z 9 kwietnia 2001 r., U 10/00. Sąd podkreślił, że jedynie sentencja wyroku Trybunału Konstytucyjnego wiąże inne sądy i organy administracji publicznej, zaś stanowisko prezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu stanowi jedynie przykład wykładni prawa, przedstawiający sposób dojścia przez Trybunał do rezultatu, który znalazł odzwierciedlenie w sentencji wyroku. Skład orzekający wskazał, że wyrok w sprawie o sygn. akt U 6/99, dotyczył zarządu lub użytkowania przysługującego spółdzielni, co ma zasadnicze znaczenie, gdyż wprawdzie zarówno w § 4 ust. 1 pkt 6 jak i w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia mowa jest o „decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat”, ale w rzeczywistości konstrukcja uwłaszczenia państwowych i komunalnych osób prawnych,

o którym mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n. zasadniczo różni się od konstrukcji uwłaszczenia spółdzielni lub związku spółdzielczego oraz innych osób prawnych, przewidzianego w art. 204 ust. 1 i 2 u.g.n., z uwagi na konieczność zawarcia umowy ze spółdzielnią o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste, na co również zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny. W dalszej kolejności Sąd dokonał analizy zasad korzystania przez przedsiębiorstwa państwowe z mienia ogólnonarodowego i doszedł do wniosku, że decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością w sposób należyty wykazywała, że przedsiębiorstwu państwowemu przysługiwało prawo zarządu, nawet jeśli w decyzji tej nie nawiązywano w sposób wyraźny do decyzji, którą ów zarząd ustanowiono. W ocenie Sądu, brak jest zatem podstaw, aby wymagać, by dokument zawierający decyzję o naliczeniu lub aktualizacji opłat musiał nawiązywać do decyzji o ustanowieniu tego prawa, która zaginęła, czy uległa zniszczeniu. Jedynie w przypadku ustalenia, że zarząd w stosunku do danej nieruchomości wygasł na podstawie konkretnej decyzji administracyjnej, decyzja o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, nie mogłaby posłużyć do stwierdzenia prawa zarządu.

Sąd zauważył również, że praktyka wydawania decyzji administracyjnych po drugiej wojnie światowej skutkowałą wydawaniem decyzji znacznie mniej starannych niż akty notarialne, na co – w ocenie Sądu – zwrócił również uwagę Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 22 listopada 1999 r. Trybunał wywiódł bowiem, że stanowiąc przepisy dotyczące uwłaszczenia, ustawodawca uświadamiał sobie istnienie w przeszłości pewnej „swobody” w gospodarowaniu nieruchomościami państwowymi oraz fakt, że przekazywanie gruntów we władanie państwowym osobom prawnym i organizacjom społecznym nie zawsze przybierało formy przewidziane prawem, a często było dokonywane wręcz bez zachowania jakiejkolwiek procedury, czemu ponadto nie towarzyszyły jakiejkolwiek dokumenty.

Reasumując – Sąd przyjął, że rezultat wykładni językowej § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia jest jednoznaczny i nakazuje stwierdzić – przy braku dowodów przeciwnych – prawo zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych na podstawie decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością. Rezultaty wykładni systemowej i celowościowej nie przełamują rezultatu wykładni językowej, zaś w ocenie Sądu przyjęcie przeciwnego stanowiska prowadziłoby w rzeczywistości do masowego, wywłaszczeniowego skutku ustawy, która ma przecież charakter uwłaszczeniowy. Jednocześnie Sąd zauważył, że przepisy rozporządzenia nie wprowadziły żadnych odmiennych reguł dowodzenia, wykluczających stosowanie zasad ogólnych, a jedynie wskazały środki dowodowe, które przy masowych postępowaniach uwłaszczeniowych mogły szybko i skutecznie prowadzić do rozstrzygnięcia spraw uwłaszczeniowych.

Tożsamy pogląd, w ocenie wnioskodawcy, wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 listopada 2019 r., I OSK 701/18. Według Sądu, w postępowaniu uwłaszczeniowym o stwierdzenie nabycia prawa użytkowania wieczystego decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu jest jednym z dowodów, na podstawie których dokonuje się stwierdzenia prawa do zarządu – na poparcie czego przywołano także uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2017 r., I OPS 2/16. Powyższa okoliczność wynika w sposób jednoznaczny z brzmienia § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia. Według Sądu, przewidziany we wskazanym rozporządzeniu uproszczony sposób stwierdzania prawa zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości w postępowaniu uwłaszczeniowym w stosunku do odrębnego postępowania komunalizacyjnego, usprawiedliwiony jest trudnościami dowodowymi związanymi z wykazaniem posiadania decyzji o przekazaniu nieruchomości w zarząd lub zawartej za zezwoleniem organu administracji państwowej umowy o przekazaniu nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi, bądź umowy o nabyciu tej nieruchomości oraz słabszym prawem do nieruchomości uzyskiwanym na podstawie art. 200 u.g.n., jakim jest odpłatne użytkowanie wieczyste w porównaniu do nieodpłatnie uzyskiwanego prawa własności nieruchomości.

Nadto, wnioskodawca przywołał wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 maja 2023 r., I OSK 933/22, w którym Sąd także wyraził pogląd o jednoznaczności treści normatywnej § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia. W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd stwierdził, że treść przepisu nie pozostawia żadnych wątpliwości co do tego, że dowodem dla uznania istnienia zarządu dla tzw. uwłaszczenia unormowanego w art. 200 u.g.n. jest decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością. Prawodawca nie określił w tym zakresie żadnych dodatkowych wymagań, co do treści takiej decyzji, jak – dla przykładu – uczynił to w § 4 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia – nawet jednak w tym przypadku prawodawca ograniczył się do wprowadzenia wymogu określenia w tych rodzajach dowodów tylko oznaczenia nieruchomości, czyli przedmiotu ustaleń tych dowodów.

W ocenie wnioskodawcy do powyższego poglądu nawiązał również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 15 stycznia 2021 r., I SA/Wa 1543/20.

W ocenie Prokuratora Generalnego, przedstawioną rozbieżność należy rozstrzygnąć przez przyjęcie, że w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne, za samoistny dowód wykazujący posiadanie gruntów w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n., powinna być

uznana decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomości, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w związku z art. 75 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.).

Odtworzenie powyższej normy postępowania – w ocenie wnioskodawcy – możliwe jest już dzięki właściwemu zastosowaniu dyrektyw językowych do przytoczonych przepisów prawnych.

Prokurator Generalny wskazał, że jakkolwiek instytucja zarządu, o którym mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n., nie jest przedmiotem szerszych analiz doktryny i orzecznictwa, to jednak możliwe jest doprecyzowanie tego pojęcia przez odniesienie się do źródeł jego powstania (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 sierpnia 2008 r., I SA/Wa 704/08).

Tak określone kryterium pozwala stwierdzić, że prawo zarządu powstawało zwłaszcza w drodze:

1) decyzji o przekazaniu gruntów w użytkowanie wydanej przez organ administracji państwowej w trybie art. 3 i art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach (Dz.U. z 1969 r. Nr 22, poz. 159 ze zm.; dalej: ustawa z 1961 r.);

2) decyzji o przekazaniu gruntów w zarząd na podstawie art. 39 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 22, poz. 99 ze zm.; dalej: ustawa z 29 kwietnia 1985 r.);

3) zawartej, za zezwoleniem określonego organu, umowy o przekazaniu nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi;

4) zawartej, za zezwoleniem określonego organu, umowy o nabyciu nieruchomości.

O ile zatem decyzja administracyjna stanowiła podstawowy sposób powstania zarządu, to od reguły tej istniały wyjątki. Niezależnie od tego, w literaturze zwrócono uwagę na brak spójności terminologicznej w określaniu tego prawa. Tytułem przykładu, w cytowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2017 r., I OSK 1977/16 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w powojennym orzecznictwie Sąd Najwyższy odwoływał się do zarządu powierniczego (orzeczenie SN z dnia 29 września 1948 r., Wa.C 160/48, ZbO 1949/2-3/43), który mógł powstać w drodze ustawy, w drodze decyzji administracyjnej lub w trybie przewidzianym w przepisach prawa cywilnego. Zarząd powierniczy uległ następnie przekształceniu w zarząd, wskutek skreślenia w nowelizacji z 3 sierpnia 1948 r. wyrazu „powierniczy” (art. 1 pkt 19 w związku z art. 4 dekretu z dnia 28 lipca 1948 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 24 września 1926 r. o utworzeniu przedsiębiorstwa Polskie Koleje Państwowe, Dz.U. Nr 36, poz. 255). Zarząd ten

odpowiadał następnie treści prawa zarządu i użytkowania, ustanawianemu na rzecz innych podmiotów w trybie dekretu z 1949 r.

Niezależnie od tego, jak wspomniane prawo było definiowane, w czasach Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej „zarząd” zawsze oznaczał tę samą instytucję, niezależnie od podstawy prawnej ustanowienia, jak również niezależnie od okresu, w którym był ustanawiany (zob. M. Pawełczyk, M. Jankowska, *Zarząd jako przesłanka uwłaszczenia nieruchomości*, „Nieruchomości” 2012, nr 10, s. 11).

Na mocy ustawy z 1990 r. doszło do „uwłaszczenia” przedsiębiorstw państwowych nieruchomościami będącymi w ich zarządzie na dzień wejścia w życie tej ustawy. Owo uwłaszczenie polegało na przyznaniu przedsiębiorstwom państwowym *ex lege* użytkowania wieczystego posiadanych przez nich nieruchomości, pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych we wspomnianej ustawie nowelizującej. W orzecznictwie podkreśla się, że choć decyzje uwłaszczeniowe wydane w oparciu o tę ustawę miały z pozoru wyłącznie deklaratoryjny charakter (stwierdzały nabycie użytkowania wieczystego z mocy prawa), to jednak zawierały one również element konstytutywny. Wydanie decyzji uwłaszczeniowej potwierdzało bowiem, że na 5 grudnia 1990 r. dane przedsiębiorstwo państwowe było w posiadaniu konkretnych nieruchomości i tym samym stało się z mocy prawa ich użytkownikiem wieczystym (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 lipca 2015 r., I SA/Wa 705/15). Jakkolwiek prawo zarządu nie było prawem rzeczowym w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.; dalej: k.c.), to jednak było *sui generis* prawem podlegającym wpisowi w dziale II księgi wieczystej, jako wpis ujawniający tego, kto jest uprawniony do wykonywania własności państwowej (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z 14 czerwca 1963 r., OSNC 1964, nr 11, poz. 223; wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z 10 lipca 2018 r., I C 2463/14).

Równocześnie z perspektywy możliwości wykazania posiadania przez stronę nieruchomości w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n. – nie można pominąć istotnego faktu, że w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej wiele nieruchomości było przedmiotem tak zwanego protokolarnego przejęcia do użytkowania (zob. M. Pawełczyk, M. Jankowska, *Zarząd...*, s. 6 i nast.). W wielu przypadkach nieruchomości znajdują się w stanie majątkowym następców prawnych byłych przedsiębiorstw państwowych lub innych podmiotów – poczynwszy od dnia owego protokolarnego „przejęcia do użytkowania” aż po dzień dzisiejszy. Sam protokół przejęcia nieruchomości trudno jest scharakteryzować z prawnego punktu widzenia. Niejednokrotnie nie odnosił się on do formy prawnej władania nieruchomością przekazywaną w zarząd. Na tle obowiązującej w tamtym okresie treści przepisu art. 128 § 2 k.c.

należało przyjąć, że przekazanie środka trwałego na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego nie stanowiło formy przeniesienia prawa własności, lecz było formą przekazania władania rzeczą (zarządu) w okresie obowiązywania zasady jednolitego funduszu własności państwowej (M. Pawełczyk, M. Janowska, *Zarząd...*, s. 7-8).

W piśmiennictwie wskazano również, że w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej inwestycje były realizowane przez Skarb Państwa, który jednocześnie był zarówno właścicielem nieruchomości, inwestorem oraz właścicielem linii kolejowej (zob. również uzasadnienie cytowanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. akt I OSK 1977/16). W praktyce jedno przedsiębiorstwo inwestowało środki oraz wykonywało urządzenia w celu oddania go innemu przedsiębiorstwu, najczęściej przesyłowemu, na podstawie protokołów przekazania lub też przekazywało nieruchomość protokołem. Ze względu na obowiązywanie wskazanej zasady jednolitej własności państwowej (art. 3 pkt 3 i art. 7 ust. 1 Konstytucji PRL oraz art. 128 § 1 k.c.) – nie zawsze odbywało się to na podstawie decyzji oddającej w zarząd. Niemniej jednak nie sposób zaprzeczyć, że przedsiębiorstwo państwowe sprawowało zarząd nad nieruchomościami w okresie obowiązywania zasady jedności własności państwowej.

Szczególny charakter uprawnień przysługujących przedsiębiorstwu państwowemu w stosunku do przydzielonego mu mienia ogólnonarodowego nie pozwalał na stosowanie do tych uprawnień tradycyjnych kategorii prawa cywilnego. W świetle takich założeń powszechnie został przyjęty – tak w praktyce, jak i w doktrynie – pogląd, że uprawnienia przedsiębiorstwa państwowego w stosunku do przydzielonego mu mienia ogólnonarodowego, określane mianem: „zarządu i użytkowania”, „zarządu operatywnego” czy „zarządu”, charakteryzowały się tym m.in., że przedsiębiorstwo państwowe podlegało wprawdzie przy wykonywaniu własności państwowej ogólnemu kierownictwu państwa (zgodnie z zasadą centralizacji planowania i ogólnego kierownictwa produkcji), lecz na zewnątrz w stosunkach z osobami trzecimi – zarządzało oddanymi mu składnikami majątkowymi i czerpało z nich pożytki tak, jak czyni to właściciel. Stanowiło to wyraz realizacji zasady decentralizacji bezpośredniego zarządu.

W świetle powyższego nie budzi wątpliwości okoliczność, że przedsiębiorstwo państwowe sprawowało zarząd względem przekazanych mu nieruchomości lub składników majątkowych (uchwała Sądu Najwyższego z 16 października 1961 r., I CO 20/61, OSNC nr 2/1962, poz. 41, zob. także uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 18 czerwca 1991 r., III CZP 38/91, OSNC 10-12/1991, poz. 118). Należy zatem przyjąć, że jeżeli okoliczność taka wystąpiła przed 1985 r., to spełniona została przesłanka zarządu, od istnienia

której należy wydanie decyzji uwłaszczeniowej (M. Pawełczyk, M. Jankowska, *Zarząd...*, s. 11).

Biorąc pod uwagę niepewność wypływającą z powyższej praktyki organów administracji we wspomnianym okresie – a także z niskiej dbałości o rzetelność merytoryczną decyzji wydawanych przez te organy w przedmiocie prawa zarządu nieruchomości (zob. cytowane uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. akt I OSK 1977/16) – prawodawca zdecydował się, po przemianach w 1989 r., na uregulowanie kwestii dowodzenia istnienia zarządu w treści: najpierw rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 marca 1993 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1993 r. Nr 23, poz. 97), a następnie w treści rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1998 r. o tym samym tytule.

Po pierwsze – należy stwierdzić, że w rozporządzeniu z 1998 r., określając jakie podstawy prawne prowadzą do ustanowienia zarządu, prawodawca użył tego pojęcia w tym samym znaczeniu.

Po drugie – zakres znaczeniowy § 4 ust. 1 tego aktu jest klarowny.

Należy zatem zgodzić się ze wspomnianymi orzeczeniami Naczelnego Sądu Administracyjnego, że treść punktu 6 wskazanego przepisu nie pozostawia żadnych wątpliwości, że dowodem dla uznania istnienia zarządu dla tzw. uwłaszczenia unormowanego obecnie w art. 200 u.g.n. jest decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością. Prawodawca nie określił w tym zakresie żadnych dodatkowych wymagań co do treści takiej decyzji.

Powyższa konkluzja nie jest niezgodna z zasadą otwartości dowodów, wyrażoną w art. 75 § 1 k.p.a. Przeciwnie, jako przepis rangi podstawowej, wydany na podstawie wyraźnej delegacji z art. 206 u.g.n., § 4 ust. 1 rozporządzenia z 1998 r. wyraża to samo założenie, co wspomniany przepis k.p.a., że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności dowodem mogą być m.in. dokumenty.

Decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością stanowi dokument urzędowy. Zgodnie z art. 76 § 1 k.p.a., dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 maja 2014 r., I OSK 2384/12). Szczególna moc dowodowa dokumentu urzędowego nie ma charakteru bezwzględnej. Dla obalenia wspomnianego domniemania możliwe jest przeprowadzenie dowodu przeciwko treści wskazanego dokumentu (art. 76 § 3 k.p.a.). Przy czym nie jest dopuszczalne wykazywanie

za pomocą zeznań świadków (przesłuchania stron) innej treści decyzji niż zawarta w dokumencie stanowiącym decyzję administracyjną (orzeczenie Sądu Najwyższego z 2 stycznia 1962 r., 4CR 445/61).

Już zatem na podstawie przepisów k.p.a. należy przyjąć, że decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością stanowi dowód wykazujący posiadanie przez stronę gruntów w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n. Nie jest konieczne wykazanie w tym względzie dodatkowych faktów, skoro treść tej decyzji odnosi się do istnienia „zarządu nieruchomością”, stanowiąc samoistny dowód na tę okoliczność. Prawodawca w sposób precyzyjny wyraził tę regułę w treści § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia z 1998 r. Podważenie faktu wykazanego w treści wskazanej decyzji wymaga przeprowadzenia przeciwdowodu, który będzie w stanie wykazać nieprawdziwość treści tego aktu (zob. cytowane uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. akt I OSK 1977/16).

Rezultat poczynionej wyżej wykładni przepisów art. 200 ust. 1 u.g.n. w związku z § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia oraz art. 75 § 1 k.p.a. znajduje potwierdzenie także w wynikach ich wykładni systemowej oraz funkcjonalnej. Nie można pominąć nakazów płynących z konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego), której uwzględnienie pozwala na właściwe uporządkowanie stosunków prawnych w badanym obszarze.

Już na gruncie Konstytucji PRL z 1952 r., w okresie przed wejściem w życie ustawy z 1990 r., Trybunał Konstytucyjny poszukiwał w swoim orzecznictwie zasad ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Nie wskazując wówczas konkretnego artykułu tego aktu normatywnego, z którego zasada ta miałaby wynikać, Trybunał dokonywał wykładni systemowej i funkcjonalnej, wskazując na podstawowe prawa i wolności zasługujące na ochronę. Tytułem przykładu, w orzeczeniu z 30 listopada 1988 r., K 1/88, Trybunał wskazał, że zasada zaufania rzutuje m.in. na obowiązek stanowienia przez państwo prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla jednostek i podmiotów.

Zasada zaufania była w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zawsze ściśle powiązana z zasadą bezpieczeństwa prawnego (pewności prawnej). O ile jednak przed 17 października 1997 r. występowała ona w niektórych orzeczeniach jako odrębna podstawa kontroli konstytucyjności przepisów, o tyle w nowszym orzecznictwie nastąpiło ściśle powiązanie, czy właściwie utożsamienie tych dwóch zasad (E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 221). Jak wskazuje się w literaturze, związek ten wyraża się w tym, że stan pewności prawa, odnoszony przede wszystkim do możliwości przewidywania zachowań organów władzy publicznej, prowadzi do realizacji wartości

zaufania. Z drugiej strony Trybunał mocno podkreśla powiązanie problematyki bezpieczeństwa prawnego z zasadami rzetelnej legislacji, a zwłaszcza z zasadą określoności przepisów prawa (I. Wróblewska, *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego RP*, Toruń 2010, s. 83).

Na gruncie analizowanej problematyki prawnej istotne znaczenie posiada fakt, że wspomniana zasada zaufania wymaga *in genere*, by państwo zachowało w stosunku do obywateli oraz innych podmiotów „minimalne reguły uczciwości” (L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2003, s. 63). Najbardziej pierwotną i utrwaloną – wypracowaną już w orzecznictwie Trybunału sprzed 1997 r. – treścią zasady zaufania jest tak zwana zasada lojalności państwa. Zawiera ona skierowany do prawodawcy postulat takiego stanowienia prawa, by nie było ono „swoistą pułapką dla obywatela” i by podmiot administrowany „mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 7 lutego 2001 r., K 27/00, z 16 czerwca 2003 r., K 52/02 i z 19 listopada 2008 r., Kp 2/08)”.

W wyroku z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa, umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”.

Treść zasady zaufania, zwłaszcza w kontekście pewności i bezpieczeństwa prawnego, powinna zostać wprost odniesiona do wykładni analizowanych przepisów, w szczególności § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia. Jak ustalono już powyżej, nie sposób zaprzeczyć, że treść tego przepisu jest klarowna i nie wymaga dodatkowych zabiegów językowych lub celowościowych, by jednostka dysponująca przeciętną wiedzą i doświadczeniem życiowym mogła odczytać jego prawidłowe brzmienie. Kierując się zaufaniem do prawodawcy, który ustanowił wpływającą z tego przepisu normę postępowania – podmiot może w sposób uzasadniony oczekiwać, że – dysponując decyzją o ustaleniu

lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością – wykaże w sposób skuteczny, że 5 grudnia 1990 r. „posiadał grunty w zarządzie” (art. 200 ust. 1 u.g.n.).

Przyjęcie przeciwnego poglądu oznacza, że zasada zaufania do państwa w przestrzeni pewności i bezpieczeństwa prawnego – doznaje naruszenia. Wynika to z faktu, iż podmiot wykonujący prawo zarządu w stosunku do nieruchomości nie może oprzeć swoich działań na przepisach prawnych jasno określających przesłanki skutecznego podejmowania działań – niejednokrotnie w strategicznych obszarach gospodarczych. Godzi się zauważyć, że w takim przypadku prawo (§ 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w związku z art. 200 ust. 1 u.g.n.) staje się dla takiego podmiotu swoistą pułapką, wprowadzając go w błąd odnośnie do konsekwencji prawnych realizowanych przedsięwzięć gospodarczych.

Istotne znaczenie ma także horyzont czasowy działań podejmowanych przez podmiot administrowany. Im dłuższa jest perspektywa czasowa tych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 lutego 2001 r., K 27/00). Ponadto, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego istotnym elementem zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa jest również obowiązek poszanowania przez ustawodawcę interesów w toku, tj. przedsięwzięć gospodarczych i finansowych, rozpoczętych na gruncie dotychczasowych przepisów. Ustawodawca – dokonując kolejnych modyfikacji stanu prawnego – nie może tracić z pola widzenia interesów, które ukształtowały się przed dokonaniem zmiany stanu prawnego (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 21 grudnia 1999 r., K 22/99; z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01 i z 30 maja 2005 r., P 7/04).

Trzeba zauważyć, że wspólną cechą przypadków rozstrzygniętych przytoczonym, rozbieżnym orzecznictwem sądów administracyjnych, jest to, że strona postępowań kontynuuje swoją działalność na przedmiotowych gruntach, prowadzoną najczęściej od kilku dziesięcioleci.

Mając powyższe na uwadze, Prokurator Generalny wniósł o podjęcie uchwały o treści:

„W postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne, za samoistny dowód wykazujący posiadanie gruntów w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.) powinna być uznana decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 10 lutego 1998 r.

w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. z 1998 r. Nr 23, poz. 120) w związku z art. 75 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)”.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Podjęcie uchwały abstrakcyjnej na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. jest możliwe wówczas, gdy została spełniona materialnoprawna przesłanka określona w powyższym przepisie, czyli uchwała ma na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Ponieważ, zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 w związku z art. 264 § 2 p.p.s.a., uchwały abstrakcyjne podejmowane są wyłącznie na wniosek uprawnionych podmiotów, to na wnioskodawcę ciąży obowiązek wykazania przesłanek do podjęcia uchwały. Wnioskodawca powinien przede wszystkim prawidłowo określić zakres tego wniosku, czyli wymienić przepisy spełniające powyższe przesłanki. Nadto, zgodnie z art. 268 p.p.s.a., wniosek o podjęcie uchwały wymaga uzasadnienia, w którym należy precyzyjnie wskazać na rozbieżności w zakresie wykładni konkretnych przepisów prawa zaistniałe w orzeczeniach wydanych przez sądy administracyjne na gruncie konkretnych spraw sądowo-administracyjnych.

Przedstawione przez Prokuratora Generalnego zagadnienie odpowiada warunkom określonym w art. 15 § 2 p.p.s.a., przesłanka dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej jest zatem spełniona. Wnioskodawca prawidłowo określił zakres wniosku, powołując przepisy, których stosowanie wywołało rzeczywiste rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wyroki przytoczone w uzasadnieniu wniosku odzwierciedlają istnienie realnej rozbieżności w zakresie zidentyfikowanym przez wnioskodawcę, z tym zastrzeżeniem, że w powołanym przez wnioskodawcę zakresie nie mieści się wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 15 stycznia 2021 r., I SA/Wa 1543/20, która nie dotyczy stosowania § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia.

W przedstawionym przez wnioskodawcę zakresie, dotyczącym stosowania art. 200 ust. 1 u.g.n. w związku z § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, można wyróżnić dwa poglądy.

Według pierwszego z nich – w postępowaniu administracyjnym, dotyczącym uwłaszczenia państwowej lub komunalnej osoby prawnej na podstawie art. 200 ust. 1 u.g.n., decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu

zarządu nieruchomością, wymieniona w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, nie może być uznana za podstawę stwierdzenia prawa zarządu na dzień 5 grudnia 1990 r., bez spełnienia określonych warunków dodatkowych, nie wymienionych we wskazanym przepisie.

Drugi z poglądów – opowiada się za uznaniem decyzji, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, za samoistny dowód przysługiwania państwowej lub komunalnej osobie prawnej prawa zarządu nieruchomością w powyższej dacie.

Dla oceny zaistnienia normatywnych warunków dopuszczalności podjęcia uchwały w niniejszej sprawie niezbędne jest także ustalenie, czy okoliczność związana z dowodzeniem istnienia prawa zarządu nie została już rozstrzygnięta w drodze uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W tym zakresie jawią się bowiem dwie uchwały tego Sądu.

W pierwszej w nich, tj. podjętej 27 lutego 2017 r. w sprawie o sygn. akt I OPS 2/16, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że:

„Pozostawanie nieruchomości we władaniu przedsiębiorstwa PKP bez udokumentowanego prawa w sposób określony w art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 22, poz. 99 ze zm.) oznacza, że nieruchomość ta należała w dniu 27 maja 1990 r. do rad narodowych i terenowych organów administracji państwowej stopnia podstawowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz.U. Nr 32, poz. 191, ze zm.)”.

Również w kolejnej uchwale, podjętej 26 lutego 2018 r. w sprawie I OPS 5/17, Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że:

„Pozostawanie nieruchomości we władaniu przedsiębiorstwa PKP bez udokumentowanego prawa w sposób określony w art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 22, poz. 99 ze zm.) oznacza, że nieruchomość ta należała w dniu 27 maja 1990 r. do rad narodowych i terenowych organów administracji państwowej stopnia podstawowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz.U. Nr 32, poz. 191, ze zm.)”.

W uzasadnieniu obu cytowanych uchwał przedmiotem rozważań Sądu była m.in. dopuszczalność wykazania przysługiwania PKP prawa zarządu nieruchomością Skarbu Państwa w inny sposób, aniżeli wynikający z jego ustanowienia w sposób sformalizowany w art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości. W obu uchwałach przyjęto, że przysługiwanie PKP prawa zarządu nieruchomością Skarbu Państwa może być wykazane jedynie dokumentem określonym w art. 38 ust. 2

powołanej ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. Przepis ten stanowi, że: „Państwowe jednostki organizacyjne uzyskują grunty państwowe w zarząd na podstawie decyzji terenowego organu administracji państwowej albo na podstawie zawartej, za zezwoleniem tego organu, umowy o przekazaniu nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi bądź umowy o nabyciu nieruchomości”.

Cytowany przepis nie obejmuje decyzji o ustaleniu opłaty za zarząd, jako formy prawnej ustanowienia lub potwierdzenia istnienia prawa zarządu.

Należy jednak podkreślić, że obie uchwały dotyczą okoliczności wykazywania prawa zarządu, pomijając ograniczenie do PKP, w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, w którym wojewoda rozstrzyga w drodze decyzji administracyjnej, czy własność nieruchomości Skarbu Państwa przeszła z mocy samego prawa w dniu 27 maja 1990 r. na rzecz określonej gminy. Wykazanie bowiem istnienia prawa zarządu na takiej nieruchomości w dniu 27 maja 1990 r. wyklucza nabycie własności tej nieruchomości przez gminę na podstawie powołanego art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. Przedmiotem decyzji wojewody jest zatem rozstrzygnięcie sporu o przysługiwanie prawa własności do nieruchomości w dniu 27 maja 1990 r. właściwej gminie.

Kluczowym dowodem dalszego pozostawania nieruchomości własnością Skarbu Państwa było więc wykazanie pozostawania tej nieruchomości w zarządzie ustanowionym przez Skarb Państwa na rzecz państwowej jednostki organizacyjnej. Niewykazanie ustanowienia takiego zarządu we właściwej formie prawnej skutkuje natomiast potwierdzeniem przez wojewodę, że nieruchomość Skarbu Państwa stała się w dniu 27 maja 1990 r. własnością danej gminy. Ani w ustawie z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, ani w przepisach wykonawczych do tej ustawy nie zostało jednak określone, jakimi dowodami należało wykazywać przysługiwanie prawa zarządu w dniu 27 maja 1990 r. państwowej jednostce organizacyjnej. To doprowadziło Naczelny Sąd Administracyjny do uznania w obu wymienionych wyżej uchwałach, że istnienie prawa zarządu na nieruchomości Skarbu Państwa w dniu 27 maja 1990 r. może być wykazane tylko dokumentami wymienionymi w art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, wśród których nie ma decyzji o opłatach za zarząd tą nieruchomością.

Uwłaszczenie i komunalizacja stanowią odrębne formy przekształceń własnościowych, z których druga polega na nabyciu przez gminy na własność z mocy samego prawa mienia należącego do podmiotów wskazanych w ww.

art. 5 ust. 1 ustawy komunalizacyjnej z dnia 27 maja 1990 r. W ramach komunalizacji Skarb Państwa wyzbył się własności określonych nieruchomości na rzecz gminy. Postępowanie uwłaszczeniowe dotyczy natomiast rozliczeń wewnętrznych w ramach Skarbu Państwa, gdzie nie dochodzi do przejścia własności, a jedynie ustanowienia użytkowania wieczystego na gruntach Skarbu Państwa lub gminy. Przysługiwanie prawa własności nieruchomości w tym przypadku rzutuje jedynie na właściwość organu (wojewody albo właściwego wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, w zależności od tego, czy nieruchomość w dniu 5 grudnia 1990 r. pozostawała własnością odpowiednio Skarbu Państwa lub właściwej gminy) do wydania decyzji o potwierdzeniu zaistnienia tzw. uwłaszczenia państwowej lub komunalnej osoby prawnej w dniu 5 grudnia 1990 r. na podstawie art. 200 ust. 1 u.g.n. To właśnie dla przeprowadzenia tak określonego, odrębnego postępowania administracyjnego, ustawodawca upoważnił Radę Ministrów w art. 206 u.g.n. do określenia w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad i trybu stwierdzania m.in. dotychczasowego prawa zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości, o których mowa w art. 200 ust. 1 u.g.n. oraz uznawania środków za środki własne, określania wartości nieruchomości oraz wysokości kwot należnych za nabycie własności budynków, innych urządzeń i lokali, zabezpieczenia wierzytelności z tego tytułu, a także rodzajów dokumentów stanowiących niezbędne dowody w tych sprawach. Na odmiennosć tę Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę w uzasadnieniu uchwały I OPS 2/16 stwierdzając, że: „Decyzja o wymiarze opłaty z tytułu zarządu nie jest więc w postępowaniu komunalizacyjnym wystarczająca dla uznania istnienia po stronie PKP zarządu. Natomiast w postępowaniu uwłaszczeniowym o stwierdzenie nabycia przez PKP prawa użytkowania wieczystego decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu jest jednym z dowodów, na których podstawie dokonuje się stwierdzenia prawa do zarządu. Wynika to z treści § 4 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 marca 1993 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczania osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. Nr 23, poz. 97). Rozporządzenie to zostało wydane na podstawie delegacji zawartej w ustawie (art. 2d) z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 79, poz. 464 ze zm.) i dotyczy wyłącznie postępowania o stwierdzenie nabycia z mocy prawa z dnia 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego”.

Skoro więc przedmiotem wniosku Prokuratora Generalnego jest kwestia dopuszczalności uznania decyzji o opłatach za zarząd, za dowód przysługiwania państwowej lub komunalnej osobie prawnej w dniu 5 grudnia 1990 r. prawa zarządu nieruchomością, dla potwierdzenia przez właściwy organ administracji

w stosownej procedurze, że w tym dniu tak wykazane istnienie prawa zarządu zostało z mocy prawa przekształcone w prawo użytkowania wieczystego, to powołane wyżej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ dotyczą odrębnego stanu prawnego i faktycznego, ustalanego i poddawanego ocenie prawnej w odrębnej procedurze administracyjnej, służącej odmiennemu celowi od celu określonego w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych. Uchwały te w omawianym zakresie nie znajdują zatem zastosowania do postępowania uwłaszczeniowego prowadzonego na podstawie art. 200 u.g.n. oraz § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, skoro dotyczą innego przepisu prawa i tylko jednego, indywidualnie oznaczonego podmiotu – PKP.

Tym samym, rozstrzygnięcie zawarte w niniejszej uchwale nie odnosi się do komunalizacji uregulowanej w powołanym wyżej art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, której dotyczą cytowane wyżej uchwały: z 27 lutego 2017 r., I OPS 2/16 i z 26 lutego 2018 r., I OPS 5/17. Przedmiotem niniejszej uchwały jest bowiem wykładnia § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia określającego środki dowodowe jedynie na okoliczność stwierdzenia uwłaszczenia z mocy prawa w dniu 5 grudnia 1990 r., a nie istnienia prawa zarządu w jakiegokolwiek innej dacie.

Ustawa z 1990 r. wprowadziła do porządku prawnego instytucję tzw. „uwłaszczenia” państwowych osób prawnych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 powołanej ustawy, grunty stanowiące własność Skarbu Państwa lub własność gminy (związku międzygminnego), z wyłączeniem gruntów Państwowego Funduszu Ziemi, będące w dniu wejścia w życie (tj. 5 grudnia 1990 r.) w zarządzie państwowych osób prawnych innych niż Skarb Państwa stają się z tym dniem z mocy prawa przedmiotem użytkowania wieczystego. Nie narusza to praw osób trzecich. Uprawnienia państwowych gospodarstw rolnych do będących w dniu wejścia w życie ustawy w ich zarządzie gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa regulować miała odrębna ustawa. Stosownie do art. 2 ust. 2 wskazanej ustawy, nabycie prawa użytkowania wieczystego gruntów, o których mowa w ust. 1, oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali, o których mowa w ust. 2, stwierdza się decyzją wojewody w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub decyzją zarządu gminy w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność gminy. W decyzji tej określa się również okres użytkowania wieczystego z zachowaniem zasad określonych w art. 236 Kodeksu cywilnego.

Ustawą z dnia 7 października 1992 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 91,

poz. 455), dodano do ustawy z 1990 r. przepis art. 2a, zgodnie z którym przepisy art. 2 ust. 1–3 oraz 6 i 9 ustawy stosuje się odpowiednio do komunalnych osób prawnych. Nabycie prawa użytkowania wieczystego gruntów, a także własności budynków i innych urządzeń oraz lokali następuje z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. Nadto, nowelizacją tą, dodano także przepis art. 2d, który przewidywał, że Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb stwierdzania prawa zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości, a także prawa użytkowania nieruchomości przez spółdzielnie, uznawania środków, o których mowa w art. 2 ust. 2, za środki własne oraz określania wysokości kwot należnych za nabycie własności budynków i innych urządzeń oraz lokali, zabezpieczenia wierzytelności z tego tytułu, a także rodzaje dokumentów niezbędnych jako dowody w tych sprawach.

Na podstawie powołanego upoważnienia Rada Ministrów 16 marca 1993 r. wydała rozporządzenie w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. Nr 23, poz. 97; dalej: rozporządzenie z 1993 r.). Zgodnie z § 4 powołanego rozporządzenia, stwierdzenia prawa państwowych i komunalnych osób prawnych do zarządu nieruchomościami dokonuje się na podstawie co najmniej jednego z dokumentów wymienionych w pkt 1–10 cytowanego przepisu. Ponadto ust. 2 ww. przepisu przewidywał, że stwierdzenia prawa do zarządu nieruchomościami można także dokonać na podstawie zeznań świadków lub oświadczeń stron, potwierdzających przekazanie nieruchomości państwowym i komunalnym jednostkom organizacyjnym, złożonych zgodnie z art. 75 k.p.a., jeżeli nie zachowały się dokumenty, o których mowa w ust. 1.

Ustawa z 1990 r. oraz rozporządzenie z 16 marca 1993 r. zostały uchylone na podstawie art. 242 pkt 2 u.g.n., ze skutkiem od 1 stycznia 1998 r., w związku z wejściem w życie przepisów u.g.n.

W stanie prawnym, który obowiązuje od 1 stycznia 1998 r. do chwili obecnej, problematykę uwłaszczenia państwowych i komunalnych osób prawnych reguluje art. 200 ust. 1 u.g.n., zgodnie z którym w sprawach stwierdzenia nabycia, z mocy prawa, na podstawie ustawy z 1990 r. z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne oraz Bank Gospodarki Żywnościowej, które posiadały w tym dniu grunty w zarządzie, niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się następujące zasady:

– nabycie własności budynków, innych urządzeń i lokali następuje odpłatnie, jeżeli obiekty te nie były wybudowane lub nabyte ze środków własnych tych osób lub ich poprzedników prawnych;

– nabycie prawa użytkowania wieczystego oraz własności stwierdza w drodze decyzji wojewoda – w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub wójt, burmistrz albo prezydent miasta – w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność gminy;

– w decyzji, o której mowa w pkt 2, ustala się warunki użytkowania wieczystego, z zachowaniem zasad określonych w art. 62 ustawy i w art. 236 Kodeksu cywilnego, oraz kwotę należną za nabycie własności, a także sposób zabezpieczenia wierzytelności określony w ust. 2;

– na poczet ceny nabycia własności, o której mowa w pkt 3, zalicza się zwaloryzowane opłaty poniesione z tytułu zarządu budynków, innych urządzeń i lokali; przy nabyciu użytkowania wieczystego nie pobiera się pierwszej opłaty.

Przepis art. 206 u.g.n. przewiduje upoważnienie dla Rady Ministrów do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad i trybu stwierdzania dotychczasowego prawa zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości, a także prawa użytkowania nieruchomości przez spółdzielnie, związki spółdzielcze oraz inne osoby prawne, uznawania środków, o których mowa w art. 200 ust. 1, art. 201 ust. 2 i art. 204 ust. 3, za środki własne, określania wartości nieruchomości oraz wysokości kwot należnych za nabycie własności budynków, innych urządzeń i lokali, zabezpieczenia wierzytelności z tego tytułu, a także rodzajów dokumentów stanowiących niezbędne dowody w tych sprawach.

Na podstawie powołanego upoważnienia, 10 lutego 1998 r. Rada Ministrów wydała rozporządzenie w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. Nr 23, poz. 120). Rozporządzenie to – co do istoty – jest tożsame z treścią poprzednio wydanego rozporządzenia w tym samym przedmiocie, w szczególności co do § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia. Istotne znaczenie ma jedynie dodany § 5 ust. 1 rozporządzenia, zgodnie z którym właściwy organ z urzędu stwierdza dotychczasowe prawo zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości, według stanu na dzień 5 grudnia 1990 r.

Językowe znaczenie § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, w zakresie objętym wnioskiem o podjęcie uchwały, nie budzi wątpliwości. Zgodnie z brzmieniem wskazanego przepisu, właściwy organ stwierdza dotychczasowe, tj. do dnia 5 grudnia 1990 r., przysługiwanie państwowej lub komunalnej osobie prawnej prawa zarządu, na podstawie decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu nieruchomością. Treść tego przepisu jest taka sama jak analogicznego przepisu w rozporządzeniu z 1993 r. Przepis ten nie zawiera żadnych dodatkowych wymagań co do treści powołanej decyzji, poza tymi, które wprost wynikają z tego przepisu. Decyzja taka musi zatem zawierać rozstrzygnięcie

o naliczeniu lub aktualizacji opłat z tytułu zarządu i wskazywać (identyfikować) nieruchomości, objętą tym rozstrzygnięciem. Prawodawcze uznanie takiej decyzji za jeden z wystarczających dowodów w postępowaniu uwłaszczeniowym do stwierdzenia dotychczasowego prawa zarządu oznacza bowiem, że dowód w tej postaci będzie indywidualizował przedmiot zawartego w nim rozstrzygnięcia, tj. ustalenie lub aktualizację opłaty za zarząd skonkretyzowaną nieruchomością, obowiązującej do dnia 5 grudnia 1990 r. Taką wykładnię potwierdza treść § 5 ust. 1 omawianego rozporządzenia, do którego zawarto odesłanie w zdaniu wprowadzającym do § 4 ust. 1 tego rozporządzenia. Powołany § 5 ust. 1 stanowi bowiem, że właściwy organ z urzędu stwierdza dotychczasowe prawo zarządu państwowych i komunalnych osób prawnych do nieruchomości, według stanu na dzień 5 grudnia 1990 r. A zatem tylko przy spełnieniu warunków, wynikających z § 4 ust. 1 pkt 6 i § 5, decyzja wskazana w § 4 ust. 1 pkt 6 stanowi dowód w postępowaniu uwłaszczeniowym.

Ani powołane przepisy, ani także inne regulacje dotyczące procedury uwłaszczeniowej, nie przewidują wymogu odwoływania się w treści decyzji określonej w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia do aktu ustanowienia lub nabycia prawa zarządu, jako warunku uznania wartości dowodowej tej decyzji. Tego rodzaju wymóg, co do treści decyzji o opłatach za zarząd, nie wynikał również z żadnego przepisu szczególnego, obowiązującego przed 5 grudnia 1990 r. i nie wynika z żadnego przepisu obowiązującego w obecnym stanie prawnym.

W doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmowano zasadę pierwszeństwa wykładni językowej. Zasada ta nigdy jednak nie miała charakteru absolutnego, gdyż zawsze wyrażano ją jako zasadę uwarunkowaną pewnymi przesłankami. Przede wszystkim zawsze dopuszczalne było odwołanie się do innych reguł wykładni w sytuacji, gdy wykładnia językowa nie daje jednoznacznego rezultatu (zob. M. Zirk-Sadowski /w:/ R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego. Wykładnia w prawie administracyjnym*, t. IV, Warszawa 2015, s. 224). W ostatnich dwóch dekadach przyjmuje się natomiast, że zasada pierwszeństwa wykładni językowej nie wyklucza obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej, tzn. z wykorzystaniem także innych wykładni. Innymi słowy, w doktrynie oraz orzecznictwie wyrażany jest pogląd, że należy kontynuować wykładnię nawet w przypadku uzyskania jednoznaczności językowej, zaś w razie konfliktu dać przewagę wykładni językowej, ale pod tym warunkiem, że uprzednio rozważono również aspekty systemowe i funkcjonalne. W ramach powyższego poglądu wskazuje się także na możliwość odrzucenia rezultatów wykładni językowej, w przypadku gdy przemawiają za tym ważne powody, przede wszystkim wówczas, gdy rezultat ten prowadzi do absurdalnych konsekwencji lub konsekwencji niemożliwych do zaakceptowania ze względu na wartości

jakie naruszają (zob. np. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 75–82; W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2006 r., s. 551–555). W tym kontekście należy zwrócić uwagę na wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2000 r., K 25/99 oraz z 24 listopada 2003 r., K 26/03, w których Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, zgodnie z którym, interpretator powinien wprowadzić przede wszystkim oprzeć się na językowym znaczeniu przepisu, co nie oznacza jednak, że językowe znaczenie tekstu prawnego stanowi bezwzględną granicę wykładni. Oznacza to jedynie, że do przekroczenia tej granicy niezbędne jest dostatecznie silne uzasadnienie aksjologiczne, odwołujące się przede wszystkim do wartości konstytucyjnych.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego powyższy pogląd najpełniej został wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów z 10 grudnia 2009 r., I OPS 8/09, w której przyjęto, że należy kontynuować dokonywanie wykładni nawet w sytuacji jednoznaczności językowej i przyjąć rezultat wykładni funkcjonalnej i celowościowej, jeżeli rezultat wykładni językowej nie realizuje wartości normatywnie chronionych. O kontynuowaniu wskazanej linii orzeczniczej świadczą kolejne uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 marca 2011 r., II FPS 8/10 oraz z 14 listopada 2022 r., I OPS 2/22.

Pogląd o konieczności przeprowadzenia kompleksowej wykładni z zastosowaniem także dyrektyw pozajęzykowych oraz o możliwości odstąpienia od nawet jednoznacznego rezultatu wykładni językowej, pod warunkiem wystarczająco silnego uzasadnienia, należy podzielić, podkreślając jednocześnie, że w każdym przypadku, nawet przy przyjęciu, że dopuszczalne jest odstąpienie od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej, to ta właśnie wykładnia musi być punktem wyjścia wszelkich działań interpretacyjnych, albowiem nie sposób pominąć, że to właśnie w tekstach prawnych zawarte są prawa i obowiązki adresatów norm prawnych, na podstawie których działa administracja, a teksty te powstają w określonym języku (M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia...*, s. 191, W. Jakimowicz, *System...*, s. 569, M. Zieliński, *Wykładnia...*, s. 290).

Odnosząc powyższe rozważania do realiów rozpoznawanej sprawy można dostrzec, że podstawowym, a z reguły wręcz jedynym argumentem podnoszonym w orzeczeniach wyrażających pogląd co do ograniczonej mocy dowodowej decyzji, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, są wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r., U 6/99 oraz z 9 kwietnia 2001 r., U 10/00. W pierwszym spośród wymienionych wyroków Trybunał Konstytucyjny uznał § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia za zgodny z art. 206 u.g.n. (pkt 1 sentencji) oraz uznał § 6 ust. 3 rozporządzenia za niezgodny z art. 206 u.g.n., ponieważ wykracza poza upoważnienie w nim zawarte (pkt 2 sentencji). W drugim spośród omawianych wyroków Trybunał Konstytucyjny uznał § 9

ust. 2 rozporządzenia za zgodny z art. 206 u.g.n. W uzasadnieniu wyroku z 22 listopada 1990 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: „(...) w ocenie Trybunału dokument zawierający decyzję o naliczeniu lub aktualizacji opłat może być uznany za podstawę stwierdzenia użytkowania, gdy jest wydany w nawiązaniu do decyzji o ustanowieniu tego prawa, która zaginęła czy uległa zniszczeniu. Z decyzji o opłatach powinien wynikać w sposób jednoznaczny tytuł prawny ich wnoszenia: ustanowione mocą konkretnej decyzji administracyjnej prawo użytkowania na rzecz podmiotu wnoszącego opłatę (...)”. Do powyższego poglądu Trybunał Konstytucyjny nawiązał także w wyroku z 9 kwietnia 2001 r., stwierdzając, że: „(...) organ administracji, który ma stwierdzić istnienie prawa użytkowania i na tej podstawie – ewentualnie – zawrzeć umowę użytkowania wieczystego, nie może więc korzystać z innych dowodów niż dokument zawierający decyzję o ustanowieniu ograniczonego prawa rzeczowego. Wyjątkowo, przy spełnieniu wskazanych wyżej warunków, może dokonać tego stwierdzenia na podstawie decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat (powołany wyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r.) (...)”.

Zasadnicze znaczenie w sprawie ma zatem ocena tego, czy z powołanych wyroków Trybunału Konstytucyjnego można wyprowadzać wnioski co do stosowania art. 200 ust. 1 u.g.n. w związku z § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, a zatem innych przepisów niż objęte powołanymi wyżej orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego.

Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Orzeczenie, w rozumieniu powyższego przepisu, oznacza wypowiedź rozstrzygającą sprawę, powszechnie nazywaną sentencją, a nie uzasadnienie, przedstawiające argumentację za rozstrzygnięciem określonego problemu konstytucyjnego (zob. A. Mączyński, J. Podkowik /w:/ M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016, s. 1182, postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 14 kwietnia 2004 r., SK 32/01). W związku z tym nie może budzić wątpliwości, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego oddziałuje w sferze obowiązywania prawa wyłącznie na normę wyraźnie wskazaną w sentencji orzeczenia. W razie wyroku derogującego tylko ta norma traci moc obowiązującą i zostaje wyeliminowana z systemu prawa (zob. M. Jackowski, *Następstwa wyroków Trybunału Konstytucyjnego w procesie sądowego stosowania prawa*, Warszawa 2016, s. 328). Uzasadnienie wyroku ma natomiast przede wszystkim funkcję wyjaśniającą, służy przekonaniu o racjonalności i słuszności konkretnego rozstrzygnięcia, w tym powodów uwzględnienia bądź nieuwzględnienia zaprezentowanej argumentacji. Samo uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego – w tym wszelkie przedstawione w uzasadnieniu rozważania prawne – nie ma jednak charakteru powszechnie obowiązującego

(zob. L. Garlicki, W. Sokolewicz, Artykuł 190, /w:/ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L. Garlicki (red.), t. V, Warszawa 2007 r. s. 7, B. Naleziński /w:/ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023 r., art. 190, M. Stębel, *Uzasadnienie orzeczenia w sprawie pytania prawnego*, „*Studia Prawnicze*” 2014, nr 4, s. 105, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 5 listopada 1986 r., U 5/86).

W wyrokach z 22 listopada 1999 r. i z 9 kwietnia 2001 r. Trybunał Konstytucyjny niewątpliwie nie orzekał w ogóle co do normy zawartej w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, przez co w sferze obowiązywania prawa wyroki te nie mogły wywołać żadnego skutku co do powołanego przepisu.

W praktyce stosowania prawa powszechnym zjawiskiem jest, że organy stosujące prawo, w tym sądy administracyjne, nawiązują do wyroków Trybunału Konstytucyjnego w toku rozpoznawania spraw indywidualnych, dotyczących także innych norm prawnych niż wskazane wprost w sentencji wyroków Trybunału Konstytucyjnego, uwzględniając przy tym również stanowisko wyrażone w ich uzasadnieniach. Pomimo braku związania w opisanej sytuacji, za taką praktyką przemawia autorytet sądu konstytucyjnego jako strażnika konstytucji i gwaranta ochrony praw człowieka. Z tego względu omawianą praktykę należy uznać za uzasadnioną, jednak tylko w takim zakresie, w jakim inna norma ma treść zbieżną lub bardzo zbliżoną do tej, która została objęta wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (zob. M. Jackowski, *Następstwa...*, s. 339).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 kwietnia 2001 r. dotyczy § 9 ust. 2 rozporządzenia, który reguluje zasady uznawania środków państwowych i komunalnych osób prawnych, spółdzielni oraz innych osób prawnych za środki własne tych osób, zatem w ogóle nie dotyczy przesłanek uwłaszczenia co do gruntu, nawiązując w tym zakresie jedynie do wyroku z 22 listopada 1999 r.

Z kolei w wyroku z 22 listopada 1999 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł co do § 6 ust. 2 i 3 rozporządzenia, który dotyczy uwłaszczenia spółdzielni lub innej osoby prawnej. Podstawą uwłaszczenia jest w tym przypadku dawny art. 2c ustawy z 1990 r. a obecnie art. 204 u.g.n., zaś przesłanką tego uwłaszczenia jest przysługiwanie wymienionym podmiotom, tj. spółdzielni, związkowi spółdzielczemu bądź innej osobie prawnej, prawa użytkowania do gruntu, jako ograniczonego prawa rzeczowego. Przepis § 6 rozporządzenia nie dotyczy natomiast uwłaszczenia państwowych i komunalnych osób prawnych, gdzie przesłanką uwłaszczenia jest przysługiwanie tym osobom prawa zarządu do gruntu. Powyższe rozróżnienie wynika jednoznacznie z art. 206 u.g.n., czego odzwierciedleniem są przepisy rozporządzenia, spośród których § 4 i 5 dotyczą prawa zarządu nieruchomością, przysługującego państwowym i komunalnym osobom prawnym, a § 6 prawa użytkowania nieruchomości przysługującego spółdzielniom lub innym osobom prawnym.

Przez „inne osoby prawne” nie można jednak rozumieć państwowych i komunalnych osób prawnych, gdyż ich dotyczą dedykowane § 4 i 5 rozporządzenia, zaś przede wszystkim dlatego, że prawo użytkowania, rozumiane jako ograniczone prawo rzeczowe, nie mogło być ustanowione na rzecz państwowej jednostki organizacyjnej, mogło być natomiast ustanowione na rzecz spółdzielni lub innej organizacji społecznej. Należy przy tym podkreślić, że spółdzielnie i pozostałe podmioty wymienione w § 6 rozporządzenia to podmioty odrębne od Skarbu Państwa, dlatego, jako podmioty zewnętrzne, mogły korzystać w realizacji swoich zadań z nieruchomości Skarbu Państwa w ramach prawa użytkowania, jako ograniczonego prawa rzeczowego. Natomiast państwowe jednostki organizacyjne, w tym państwowe osoby prawne, wykonywały uprawnienia Skarbu Państwa do powierzonego im mienia w formie prawa zarządu w ramach obowiązującej uprzednio jednolitej własności państwowej. To odróżnia prawo użytkowania, określone w § 6 rozporządzenia, od prawa zarządu określonego w § 4 i 5 tego rozporządzenia. Nie sposób więc utożsamiać reguł dowodzenia istnienia prawa użytkowania i prawa zarządu tylko dlatego, że za jeden z dowodów istnienia tych praw dla ich przekształcenia w prawo użytkowania wieczystego uznana została przez prawodawcę decyzja o naliczeniu lub aktualizacji opłat odpowiednio z tytułu użytkowania albo z tytułu zarządu nieruchomością. Przekształcenie użytkowania w prawo użytkowania wieczystego następuje przy tym na wniosek i ma charakter konstytutywny, zgodnie z art. 204 u.g.n. Natomiast przekształcenie prawa zarządu w prawo użytkowania wieczystego nastąpiło z mocy samego prawa w dniu 5 grudnia 1990 r., co wymaga jedynie potwierdzenia przez właściwy organ decyzją deklaratoryjną.

W okresie PRL instytucja zarządu pojawiła się po raz pierwszy w dekreście z dnia 26 kwietnia 1949 r. o nabywaniu i przekazywaniu nieruchomości niezbędnych dla realizacji narodowych planów gospodarczych (Dz.U. z 1952 r. Nr 4, poz. 31), gdzie w art. 3 ust. 2 ustawodawca użył pojęcia „zarząd i użytkowanie”. Następnie w ustawie z dnia 12 marca 1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości (Dz.U. z 1974 r. Nr 10, poz. 64 ze zm.) oraz w ustawie z 1961 r. posłużono się wyłącznie terminem „użytkowanie”. W kolejnej ustawie z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. z 1985 r. Nr 22, poz. 99 ze zm.; dalej: u.g.g.) ustawodawca użył już terminu „zarząd”. Pomimo więc różnic terminologicznych, w każdym przypadku ustawodawcy chodziło o tę samą instytucję, która istotowo pozostała niezmienną przez cały okres PRL (zob. A. Chełchowski, *Trwały zarząd nieruchomości publicznych*, Warszawa 2010, s. 34–35).

Istotne przy tym jest to, że pod rządami ustawy z 1961 r., jej art. 3 ust. 1 przewidywał, że tereny państwowe mogły być przekazywane jednostkom

państwowym i organizacjom społecznym w użytkowanie, co stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy (art. 10 ust. 1 w pierwotnej wersji) następowało w drodze decyzji właściwego organu prezydium rady narodowej. Pomimo tożsamej nazwy oraz podstawy prawnej, użytkowanie ustanowione na podstawie ww. przepisów na rzecz organizacji społecznej stanowiło ograniczone prawo rzeczowe w rozumieniu art. 252 k.c., nie stanowiło natomiast ograniczonego prawa rzeczowego w przypadku ustanowienia na rzecz jednostki państwowej. Potwierdził to Sąd Najwyższy w uchwale z 10 stycznia 1968 r., III CZP 93/67, stwierdzając, że z uwagi na konstytucyjną zasadę, wyrażoną w art. 8 Konstytucji PRL („mienie ogólnonarodowe należy do całego narodu”) jednostki państwowe nie mogą posiadać jakichkolwiek własnych uprawnień w stosunku do składników mienia ogólnonarodowego, które mogłyby być przeciwstawiane własności państwowej (zob. również W. Ramus, *Przekazywanie nieruchomości pomiędzy jednostkami gospodarki uspołecznionej*, Warszawa 1973, s. 35–36). „Użytkowanie” ustanowione na podstawie art. 3 ust. 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy z 1961 r. na rzecz jednostki państwowej, także państwowej osoby prawnej, odpowiadało zatem przez cały czas instytucji zarządu i następnie na podstawie art. 87 u.g.g. w pierwotnej wersji, z dniem 1 sierpnia 1985 r. przekształciło się w prawo zarządu, co nie dotyczyło organizacji społecznych. Znajduje to również swoje odzwierciedlenie w § 4 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia, zgodnie z którym do wykazania prawa zarządu może służyć także decyzja o ustaleniu opłat za użytkowanie, jeżeli została wydana przed dniem 1 sierpnia 1985 r.

W świetle powyższego należy przyjąć, że rozważania zawarte w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r. dotyczyły wyłącznie użytkowania jako ograniczonego prawa rzeczowego, będącego przesłanką uwłaszczenia wyłącznie spółdzielni i innych osób prawnych, na rzecz których ustanowione zostało prawo użytkowania do gruntu – w rozumieniu art. 252 k.c.

Rozważań Trybunału Konstytucyjnego nie można zatem odnosić do prawa zarządu, jako przesłanki uwłaszczenia państwowych i komunalnych osób prawnych. Z uwagi na przedstawione powyżej zasadnicze różnice pomiędzy użytkowaniem, jako ograniczonym prawem rzeczowym, a prawem zarządu, za niezasadne należy również uznać posługiwanie się analogią i przenoszenie twierdzeń Trybunału Konstytucyjnego dotyczących § 6 rozporządzenia na § 4 tego rozporządzenia.

Przed wszystkim, użytkowanie jest prawem podmiotowym, dającym uprawnionemu władztwo nad rzeczą, ma przy tym charakter majątkowy, gdyż służy do realizacji interesu majątkowego (zob. A. Sylwestrzak, *Użytkowanie. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2013, s. 69–75). Prawo zarządu natomiast,

pomimo że mogło być ustanawiane także na rzecz podmiotów posiadających osobowość prawną, nie jest generalnie uznawane za prawo podmiotowe (zob. A. Chełchowski, *Trwały...*, s. 32–34, M. Bednarek, *Komunalizacja versus uwłaszczenie państwowych osób prawnych (na przykładzie nieruchomości PKP)*, Warszawa 2018, s. 115–119, tak również Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z 26 lutego 2018 r., I OPS 5/17). Co do samej istoty zarządu prezentowane są różne poglądy, zasadniczo uznaje się jednak, że prawo to stanowiło instrument służący praktycznej realizacji zasady jednolitej własności państwowej i tym samym wykonywaniu w ten sposób zadań państwa, gdyż w PRL każda jednostka państwowa, w tym również posiadająca osobowość prawną, traktowana była jak organ państwa (A. Chełchowski, *Trwały...*, s. 32, M. Bednarek, *Komunalizacja...*, s. 120).

Rozważając prawo użytkowania jako przesłankę uwłaszczenia spółdzielni, Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 22 listopada 1999 r. wywiódł, że w stosunku do nieruchomości państwowej prawo to mogło powstać wyłącznie na skutek umowy zawartej w formie aktu notarialnego pod rygorem *ad solemnitate*m, bądź konstytucyjnej decyzji administracyjnej, wskazując w szczególności, że decyzji takiej wymagały art. 10 ust. 1 ustawy z 1961 r. oraz art. 39 ust. 1 u.g.g. To doprowadziło do wniosku, że w przypadku braku umowy zawartej w formie aktu notarialnego, organizacje społeczne mogą wywodzić swoje użytkowanie wyłącznie z decyzji administracyjnej o ustanowieniu dla nich tego prawa. Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „Jeśli ustawodawca w tym przepisie (...) stanowi o dokumentach niezbędnych do stwierdzenia prawa użytkowania, to nie jest to wskazówka dowodowa, czy też uchylenie zasady swobodnej oceny dowodów, ale wyraz świadomości ustawodawcy, że tylko umowa notarialna albo decyzja administracyjna mogła być źródłem prawa użytkowania”. Tymczasem na gruncie u.g.g. podstawy ustanowienia prawa zarządu wskazane są w art. 38 ust. 2, który poza decyzją o przekazaniu w zarząd przewiduje jeszcze zawarcie umowy o przekazaniu nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi, za zezwoleniem terenowego organu administracji państwowej – zastrzeżonej w formie pisemnej jedynie pod rygorem *ad probationem* (§ 5 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 września 1985 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu oddawania w zarząd oraz użytkowanie nieruchomości państwowych, przekazywania tych nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi i dokonywania rozliczeń z tego tytułu [Dz.U. Nr 47 poz. 240] w związku z art. 74 § 1 k.c.) – oraz nabycie nieruchomości od osoby trzeciej w drodze umowy, na skutek czego Skarb Państwa stawał się właścicielem nieruchomości, a nabywca – państwowa osoba prawna – automatycznie uzyskiwała prawo zarządu co do tej nieruchomości, bez decyzji, czy nawet zezwolenia organu.

W powołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę na niedopuszczalność przekazywania użytkowania nieruchomości w drodze czynności prawnych pomiędzy organizacjami społecznymi, wywodząc następnie, że z tego względu organizacje społeczne nie mogą powoływać się na fakt nabycia użytkowania od innego podmiotu, dla którego zostało ono wcześniej ustanowione. Jednocześnie jednak Trybunał Konstytucyjny zauważył, że możliwość taka istniała w odniesieniu do państwowych jednostek organizacyjnych, na podstawie art. 10 ust. 4 ustawy z 1961 r. oraz art. 43 u.g.g.

Kolejna odrębność polega na tym, że zgodnie z art. 204 ust. 1 i 2 u.g.n., uwłaszczenie podmiotów wskazanych w art. 204 ust. 1 u.g.n. nie następowało z mocy prawa, a przysługiwało im jedynie roszczenie o ustanowienie użytkowania wieczystego gruntu oraz o przeniesienie własności znajdujących się na nim budynków, innych urządzeń i lokali. Stosownie do § 7 rozporządzenia, właściwy organ, po stwierdzeniu prawa użytkowania nieruchomości przez spółdzielnię lub inną osobę prawną według stanu na dzień 5 grudnia 1990 r., zawiera ze spółdzielnią lub inną osobą prawną, na jej wniosek, umowę o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste oraz o przeniesienie własności znajdujących się na niej budynków, innych urządzeń i lokali. Doprowadziło to Trybunał Konstytucyjny do wniosku, że sprawy dotyczące uwłaszczenia na podstawie art. 204 u.g.n. są sprawami cywilnymi: „(...) w stanie faktycznym, do którego ma zastosowanie art. 204 u.g.n. i § 6 rozporządzenia, nie ma więc miejsca na postępowanie administracyjne. Właściwy organ administracji, który ma oddać nieruchomość w użytkowanie wieczyste, występuje tu jako reprezentant osoby prawnej (Skarbu Państwa albo gminy), będącej podmiotem praw majątkowych, a nie jako organ władzy publicznej (...)” oraz „(...) organ nie prowadzi postępowania administracyjnego, lecz – występując w roli strony umowy cywilnoprawnej – ma ustalić, czy osoba prawna, zgłaszająca wniosek o zawarcie tej umowy spełnia ustawowy warunek nabycia roszczenia o ustanowienie użytkowania wieczystego (...)”. To z kolei, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego oznacza, że w sprawach dotyczących uwłaszczenia spółdzielni należy mieć na uwadze określone skutki, które przepisy prawa cywilnego wiążą z niezachowaniem wymaganej formy czynności prawnej oraz formę czynności wymaganą przez ustawodawcę jako warunek niezbędny do wywołania jej skutku prawnego.

Nie sposób natomiast zastosować analogiczne rozumowanie do postępowania w przedmiocie uwłaszczenia państwowych i komunalnych osób prawnych, które jest postępowaniem administracyjnym i na gruncie którego nie obowiązują zasady postępowania cywilnego, a ponadto, co wskazano już powyżej, ani umowa zawarta w formie aktu notarialnego, ani decyzja administracyjna, nie były jedynym lub wyłącznym elementem powstania prawa

zarządu, przez co – w odróżnieniu od prawa użytkowania – nie można w tym przypadku powoływać się na fakt zastrzeżenia formy czynności prawnej pod rygorem *ad solemnitatem*.

Konkludując – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 1999 r. i z 9 kwietnia 2001 r. oraz rozumowania przedstawione w uzasadnieniach powyższych wyroków nie stanowią podstawy do odstąpienia od językowego znaczenia § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia.

Celem wprowadzenia do porządku prawnego instytucji uwłaszczenia było majątkowe usamodzielnienie państwowych osób prawnych, przez przyznanie im własnych uprawnień do gruntów pozostających dotychczas w ich zarządzie i w ten sposób zrealizowanie przyjętej przy transformacji ustrojowej oraz obowiązującej obecnie zasady rozdziału sfery władztwa państwowego (*imperium*) od sfery własności państwowej (*dominium*). W okresie PRL rozdział ten nie występował, a państwowe osoby prawne były traktowane przez ówczesnego ustawodawcę całkowicie instrumentalnie, jako część aparatu państwa, który nie mógł posiadać w stosunku do wskazanych gruntów żadnych własnych uprawnień, ograniczających w jakikolwiek sposób władztwo państwowe. Naddo, nie można pominąć istniejących wówczas prawnych i faktycznych realiów, w jakich funkcjonowały państwowe osoby prawne, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z 22 listopada 1999 r. i z 9 kwietnia 2001 r., stwierdzając, że przekazywanie gruntów we władanie państwowym osobom prawnym nie zawsze przybierało formy przewidziane prawem, często było dokonywane poza jakąkolwiek procedurą i nie towarzyszyły temu żadne dokumenty. W warunkach jednolitej własności państwowej nie przywiązywano bowiem wagi do precyzyjnego określenia praw poszczególnych państwowych jednostek organizacyjnych do posiadanego przez nie mienia państwowego (zob. A. Stelmachowski, K. Zaradkiewicz /w:/ E. Gniewek (red.), *System prawa prywatnego. Prawo rzeczowe*, t. IV, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 265). Wyrażany w licznych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, zgodnie z którym prawo zarządu nie mogło powstać samoistnie, należy podzielić, mając jednocześnie na uwadze, że w świetle art. 200 ust. 1 u.g.n. w związku z § 4 ust. 1 i 3 oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia, w postępowaniu uwłaszczeniowym przedmiotem dowodzenia jest określona okoliczność faktyczna, stanowiąca normatywną podstawę uwłaszczenia, tj. władanie przez państwową lub komunalną osobę prawną gruntem państwowym w ramach prawa zarządu w dacie 5 grudnia 1990 r. Z tego względu przepisy § 4 rozporządzenia należy odczytywać jako katalog dowodów przewidzianych w jednym tylko celu, tj. dla udokumentowania powyższej okoliczności faktycznej na potrzeby szczególnego postępowania uwłaszczeniowego. Omawiane przepisy rozporządzenia i wymienione w nich środki dowodowe, przewidziane dla

dowodzenia prawa zarządu, nie mają bowiem zastosowania w innym postępowaniu, aniżeli postępowanie uwłaszczeniowe.

Zgodnie z § 4 ust. 1 rozporządzenia, wszystkie wymienione w nim dokumenty mogą stanowić dowód istnienia prawa zarządu, ale wyłącznie w ściśle określonym celu, tj. dla udokumentowania spełnienia normatywnej przesłanki uwłaszczenia, odwołującej się do zaistniałego w przeszłości stanu faktycznego. Analiza powyższego przepisu prowadzi do wniosku, że ustalając tak szeroki katalog dokumentów umożliwiających stwierdzenie prawa zarządu dla potrzeb postępowania uwłaszczeniowego – znacznie szerszy niż w przypadku użytkowania (§ 6 ust. 1 rozporządzenia) – prawodawca miał na uwadze powyższe okoliczności historyczne oraz upływ czasu, który mógł spowodować utratę lub nawet zniszczenie określonych dokumentów, a także różnice między prawem zarządu, a prawem użytkowania – co do wielości źródeł zarządu oraz możliwości jego przenoszenia pomiędzy jednostkami państwowymi. Znamiennym jest, że w katalogu środków dowodowych wymienione zostały zarówno te dokumenty, na podstawie których zarząd powstał (§ 4 ust. 1 pkt 1–4 rozporządzenia) jak i te, które nie miały takiego skutku (§ 4 ust. 1 pkt 5–10 rozporządzenia). Co więcej, odnośnie do żadnego spośród środków dowodowych należących do tej drugiej kategorii prawodawca nie powiązał go ze źródłem ustanowienia zarządu, ani nie przewidział wymogu odwoływania się do takiego źródła w przypadku korzystania z takiego dowodu. W tym kontekście, jako nieuzasadniony, jawi się wniosek, by ustalając istnienie przesłanki uwłaszczenia w każdym przypadku niezbędne było powoływanie się na dokument, którym ustanowiono zarząd. Należy też zauważyć, że prawodawca nie zróżnicował dopuszczalnych środków dowodowych w zależności od sposobu powstania zarządu, co z kolei prowadzi do wniosku, że zgodnie z § 4 rozporządzenia, za pomocą decyzji o opłatach możliwe jest stwierdzenie istnienia zarządu w każdym przypadku, niezależnie od tego, w jakiej formie, przewidzianej przez prawo, zarząd ten powstał.

Co więcej, ponieważ żadne przepisy szczególne nie przewidywały dla decyzji o opłatach wymogu odwołania się do wcześniejszej decyzji o powierzeniu nieruchomości w zarząd, z braku tego rodzaju odwołania także nie można wyprowadzać wniosku co do nieistnienia zarządu, również w przypadku gdy prawo to powstało w drodze decyzji. W tym kontekście należy zauważyć, że art. 24 ust. 1 ustawy z 1961 r., w jej pierwotnej wersji, przewidywał wyłącznie, że wysokość opłaty rocznej za teren państwowy oddany w użytkowanie lub w użytkowanie wieczyste określa cennik ustalony przez prezydium powiatowej rady narodowej (rady narodowej miasta stanowiącego powiat lub wyłączonego z województwa), zaś stosownie do ust. 3 powyższego przepisu, Rada Ministrów miała wydać wytyczne co do ustalenia wysokości opłat na terenie całego kraju

lub poszczególnych regionów. Wydana na podstawie powyższego upoważnienia uchwała Rady Ministrów nr 105 z dnia 22 marca 1962 r. w sprawie wytycznych dla ustalenia opłat z tytułu korzystania z terenów w miastach i osiedlach (M.P. z 1969 r. Nr 3, poz. 33), regulując zasady ustalania opłat za użytkowanie nie przewidywała jednak żadnych szczególnych wymagań formalnych dla decyzji o opłatach. Żadnych tego rodzaju wymogów nie można wywieść również z przepisów u.g.g., gdyż art. 40 tej ustawy wymieniał jedynie elementy obligatoryjne decyzji bądź umowy, na podstawie których prawo zarządu powstawało. Na podstawie upoważnienia przewidzianego w art. 43 u.g.g., Rada Ministrów miała w drodze rozporządzenia określić szczegółowe zasady i tryb oddawania w zarząd oraz użytkowanie nieruchomości państwowych, przekazywania tych nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi i dokonywania rozliczeń z tego tytułu. Wydane na podstawie tego przepisu rozporządzenie Rady Ministrów z 16 września 1985 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu oddawania w zarząd oraz użytkowanie nieruchomości państwowych, przekazywania tych nieruchomości między państwowymi jednostkami organizacyjnymi i dokonywania rozliczeń z tego tytułu (Dz.U. z 1985 r. Nr 47 poz. 240), w § 8 i 9 szczegółowo określa elementy decyzji o oddaniu nieruchomości w zarząd bądź użytkowanie oraz elementy umowy o przekazaniu nieruchomości, nie regulując w ogóle treści decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat za zarząd.

W takich okolicznościach, wobec braku przepisów szczególnych, należy przyjąć, że jedyne wymagania co do treści decyzji o naliczeniu lub aktualizacji opłat za zarząd, to ogólne wymogi dotyczące decyzji, przewidziane w przepisach k.p.a., z których również nie wynikało i nie wynika, aby taka decyzja, jak o ustaleniu opłaty za zarząd, miała w swojej treści odwoływać się do źródła ustanowienia tego uprawnienia. Skoro zatem odwołanie się do decyzji o ustanowieniu zarządu, czy też w ogóle do źródła tego zarządu, nie było normatywnym elementem obligatoryjnym decyzji o opłatach za zarząd, z braku takiego odwołania w treści wskazanej decyzji nie można wyprowadzać żadnego wniosku co do braku wartości dowodowej takiej decyzji w rozumieniu § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia.

Wobec powyższego, brak jest podstaw do przyjęcia, aby intencją prawodawcy było ograniczenie możliwości dowodzenia przesłanki uwłaszczenia za pomocą decyzji o opłatach za zarząd do przypadków, w których decyzje te treścią nawiązują do uprzedniego ustanowienia prawa zarządu w formie przewidzianej obowiązującymi przepisami. Ograniczenie uprawnień w drodze wykładni rozszerzającej i bez jednoznacznej podstawy w przepisie ustawy nie jest możliwe do pogodzenia z ustanowioną w art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz nawiązującą do niej zasadą poszanowania praw nabytych, która obejmuje również ekspektatywy (zob. W. Jakimowicz, *Wykładnia...*, s. 80).

Demokratyczne państwo prawne nie powinno tolerować sytuacji, w której osoby prawne przez nierzadko kilkadziesiąt lat prowadzą działalność na gruntach zajmowanych bez udokumentowanego tytułu prawnego i nie sposób nie dostrzec, że intencją ustawodawcy przy wprowadzeniu przepisów uwłaszczeniowych było uporządkowanie tego stanu rzeczy – w takim kontekście należy odczytywać przepisy rozporządzenia. Intencją ustawodawcy wprowadzającego instytucję uwłaszczenia do porządku prawnego było nadanie państwowym i komunalnym osobom prawnym uprawnienia do zajmowanego przez nie gruntu, czemu mają służyć m.in. przepisy rozporządzenia, tj. praktycznej realizacji uwłaszczenia ustanowionego mocą art. 2 i 2a ustawy z 1990 r., a następnie art. 200 u.g.n.

Podsumowując – w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nabycia z mocy prawa z dniem 5 grudnia 1990 r. prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz własności budynków, innych urządzeń i lokali przez państwowe i komunalne osoby prawne decyzja, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 10 lutego 1998 r. w sprawie przepisów wykonawczych dotyczących uwłaszczenia osób prawnych nieruchomościami będącymi dotychczas w ich zarządzie lub użytkowaniu (Dz.U. Nr 23, poz. 120), może stanowić samoistny dowód stwierdzenia posiadania wskazanego w tej decyzji gruntu w zarządzie, o którym mowa w art. 200 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.).

Z tych względów, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego podjął uchwałę jak w sentencji.

19

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 15 maja 2024 r.
(I FSK 1240/20)

Przewodniczący: sędzia NSA Roman Wiatrowski
Sędziowie NSA: Danuta Oleś (sprawozdawca), Ryszard Pęk

Opłata z tytułu wcześniejszego wypowiedzenia umowy z winy klienta oraz kara umowna z tytułu opóźnienia w zwrocie wynajętej maszyny pełnią funkcję odszkodowawczą, gdyż w sytuacjach tych brak

jest możliwości zidentyfikowania świadczenia wzajemnego. Podatnik w związku z poborem opłaty i kary umownej nie wykonuje na rzecz klienta żadnych dodatkowych czynności, tzn. nie świadczy usługi, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 lutego 2020 r. w sprawie ze skargi H. sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 maja 2019 r. nr (...) w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 i 205 § 2 p.p.s.a. powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz H. sp. z o.o. z siedzibą w W. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 13 lutego 2020 r., III SA/Wa 1689/19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił w części zaskarżoną przez H. sp. z o.o. z siedzibą w W. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 maja 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku, w której zaskarżył go w całości oraz zarzucił naruszenie:

1. art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 14 § 1–3 w związku z art. 14c § 1 oraz art. 121 § 1 w związku z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p. albo Ordynacja podatkowa) przez uwzględnienie skargi H. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka albo skarżąca), uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej i przyjęcie, że w postępowaniu organ podatkowy naruszył przepisy postępowania przez wydanie interpretacji na gruncie innego stanu faktycznego, niż przedstawiony we wniosku, bo w ocenie Sądu organ niezasadnie przyjął, że w przypadku opłaty pobieranej przez spółkę z tytułu wypowiedzenia przez nią umowy z winy klienta dochodzi do świadczenia w zamian za wynagrodzenie, a organ bezpodstawnie uznał, że klient osiąga w takiej sytuacji korzyść w postaci wyrażenia przez spółkę zgody na rozwiązanie z nim umowy;

2. art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej przez uwzględnienie skargi spółki, uchylenie interpretacji i przyjęcie, że w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji organ podatkowy naruszył przepisy postępowania przez nie-uwzględnienie w wydanej interpretacji przywołanych przez spółkę rozstrzygnięć organów podatkowych w analogicznych stanach faktycznych oraz brak wyjaśnienia w uzasadnieniu odejścia od opisanej przez spółkę praktyk interpretacyjnych organów podatkowych.

Wydana w przedmiotowej sprawie interpretacja jest prawidłowa pod względem proceduralnym i spełnia wszystkie wymogi dotyczące udzielania interpretacji indywidualnych określone w Ordynacji podatkowej, gdyż w kontekście przedstawionego we wniosku stanu faktycznego zawiera ocenę stanowiska skarżącej, wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z wyczerpującym uzasadnieniem prawnym.

W konsekwencji uchybienia jakiego dopuścił się Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku, uchylając zaskarżoną interpretację, w sposób oczywisty doprowadziły do naruszenia przepisów postępowania i miały istotny wpływ na wynik sprawy. Gdyby Sąd ten nie naruszył przepisów postępowania mogłoby zapaść rozstrzygnięcie korzystne dla organu podatkowego, czyli oddalające skargę spółki na podstawie art. 151 p.p.s.a.

2. Przepisów prawa materialnego tj.:

1. Przepisu art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) przez błędną wykładnię i w konsekwencji nieprawidłowe zastosowanie do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego polegającego na przyjęciu przez Sąd, iż pobierane przez spółkę opłaty naliczone przy wcześniejszym wypowiedzeniu przez spółkę umowy z winy klienta nie stanowią odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. i nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, podczas gdy w ocenie organu czynności takie spełniają warunki uznania ich za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tej ustawy i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług;

2. przepisu art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. przez błędną wykładnię i w konsekwencji nieprawidłowe zastosowanie do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego polegającego na przyjęciu przez Sąd, iż pobierana przez spółkę kara umowna za opóźnienie w zwrocie maszyn nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. zatem nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, gdy w ocenie organu czynności takie spełniają warunki uznania ich za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu u.p.t.u. i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Zdaniem organu zarówno opłaty naliczone za wcześniejsze wypowiedzenie przez spółkę umowy z winy klienta, jak również kary umowne nie pełnią funkcji odszkodowawczej (rekompensacyjnej) za poniesione straty, lecz stanowią wynagrodzenie za usługę, a zatem mieszczą się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Wskazując na powyższe podstawy wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, rozpoznanie skargi i jej oddalenie, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Spółka nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną. Pełnomocnik skarżącej, obecny na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie zasługuje na uwzględnienie.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że skarżąca wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług: opłat naliczanych za kradzież lub utratę wynajmowanej maszyny albo maszyny zastępczej, opłat naliczanych przy wypowiedzaniu umowy przez spółkę oraz kary umownej naliczanej za opóźnienie w zwrocie maszyny. W opisie stanu faktycznego podano, że spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT. Przedmiotem jej działalności jest świadczenie kompleksowych usług wsparcia dla budownictwa, obejmujących zapewnianie produktów i narzędzi do pracy na budowie. Spółka zawiera z kontrahentami (klientami) umowy o zarządzanie flotą urządzeń, których przedmiotem jest najem maszyn i urządzeń budowlanych.

Umowa przewiduje, że spółka ma prawo naliczać klientom różne kary umowne, w szczególności:

1. opłatę z tytułu kradzieży lub utraty wynajętej maszyny lub maszyny zastępczej;
2. opłatę z tytułu wcześniejszego wypowiedzenia umowy z winy klienta;
3. karę umowną z tytułu opóźnienia w zwrocie wynajętej maszyny.

Odnosnie do opłat wskazanych w pkt 1 – spółka wskazała, że zgodnie z umową, w przypadku kradzieży lub zgubienia urządzeń, klient ma obowiązek zapłacić opłatę wynoszącą równowartość pozostałych do końca trwania umowy opłat za użytkowanie pomniejszonych o odpowiednie opłaty serwisowe, powiększoną o 10% ceny listowej urządzenia z dnia zawarcia umowy. W przypadku, gdy zgubienie lub kradzież dotyczy maszyny zastępczej (używanej na czas naprawy wynajętego urządzenia), kwota obciążenia wynosi

50% ceny listowej urządzenia. Powyższe opłaty mogą być zredukowane w sytuacji, gdy klient korzysta z dodatkowej usługi spółki (ulga w płatnościach w przypadku kradzieży). W tym przypadku szkodą dla spółki jest utrata tej maszyny (potencjalnie trwała, jeżeli działania nakierowane na odnalezienie nie osiągną skutku) oraz utrata przyszłych zysków z najmu klientom. Naliczona opłata ma zrekompensować spółce poniesione straty, opisane powyżej.

W zakresie opłat przewidzianych w pkt 2 – z opisu przedstawionego we wniosku wynikało, że umowa może być wypowiedziana przez obie strony jedynie w określonych przypadkach, tj.:

a) gdy druga strona naruszy którykolwiek z istotnych warunków umowy i nie naprawi skutków takiego naruszenia w ciągu 30 dni od poinformowania o nim przez stronę poszkodowaną (po stronie klienta będzie to, w szczególności, niedotrzymywanie terminów płatności, korzystanie z przedmiotu najmu w sposób niezgodny z instrukcją, podnajmowanie przedmiotu itd.);

b) gdy złożono wniosek o ogłoszenie upadłości drugiej strony bądź złożono oświadczenie o wszczęciu w stosunku do drugiej strony postępowania naprawczego bądź druga strona ubiega się o odroczenie płatności lub zostaje postawiona w stan likwidacji;

c) jeżeli obecne stosunki własnościowe drugiej strony zmieniają się znacznie lub też kontrola nad drugą stroną lub znaczna część udziałów w jej kapitale zostanie przeniesiona na inną osobę fizyczną lub prawną, a od drugiej strony nie można w rozsądnych granicach oczekiwać akceptacji takiej zmiany.

Umowa przewiduje jednocześnie, że w sytuacji, gdy spółka wypowie klientowi umowę z powodów wskazanych w lit. a/ lub c/, jest on zobowiązany do poniesienia opłaty wynoszącej równowartość opłat za wynajem pozostałych do zapłaty, powiększonej o wszelkie dodatkowe opłaty i należne podatki wynikające z umowy, pomniejszonej o wartość usług dodatkowych. Wypowiedzenie umowy stanowi czynność jednostronną i nie wynika z porozumienia z klientem w sprawie wcześniejszego zakończenia umowy.

W tym przypadku opłata jest naliczana przy wypowiedzaniu umowy przez spółkę, szkodą dla spółki może być utrata majątku, zmniejszenie jego wartości, zmniejszenie zysków, utrata przyszłych zysków.

Jeśli chodzi o kary umowne z pkt 3 – wskazano, że w sytuacji gdy klient nie zwróci dzierżawionej maszyny w terminie określonym w umowie, jest on zobowiązany do zapłaty kary umownej w wysokości 10% ceny listowej urządzenia z dnia zawarcia umowy. Jednocześnie spółka ma prawo do żądania odszkodowania przewyższającego wskazaną wysokość kary umownej. W przypadku kary umownej za opóźnienie w zwrocie maszyny, szkodą dla spółki jest niemożność korzystania z własnego majątku, co wpływa na utratę przyszłych zysków z najmu kolejnym klientom.

Spółka sprecyzowała także, że wysokość opłat obliczana jest w oparciu o cenę listową (cena sprzedaży urządzenia, po jakiej klient ma możliwość jego nabycia, uwzględniająca koszt zakupu maszyny oraz dodatkową marżę, stanowiącą zysk spółki). Opłaty naliczane za kradzież lub utratę maszyn zwracają spółce tylko część kosztów zakupu danej maszyny. Spółka przedstawiła we wniosku także zasady naliczenia opłaty.

Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego spółka nabrała wątpliwości:

1) czy opłata naliczana za kradzież lub utratę wynajmowanej maszyny albo maszyny zastępczej podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

2) czy opłata naliczana przy wypowiedaniu umowy przez spółkę podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

3) czy kara umowna naliczana za opóźnienie w zwrocie maszyny podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

Prezentując własne stanowisko w zakresie odpowiedzi na ww. pytania, spółka wskazała, że:

– opłata naliczana za kradzież lub utratę wynajmowanej maszyny albo maszyny zastępczej (1);

– opłata naliczana przy wypowiedaniu umowy przez spółkę (2);

– kara umowna naliczana za opóźnienie w zwrocie maszyny (3)

nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Uzasadniając swoje stanowisko, spółka argumentowała, że pobierane przez nią opłaty oraz kary umowne nie wiążą się z żadnym świadczeniem na rzecz klienta i stanowią rekompensatę szkód poniesionych przez spółkę lub sankcję, nakładane na klienta w związku z niewywiązywaniem się z zawartej umowy.

W interpretacji indywidualnej z 20 maja 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko spółki za prawidłowe w zakresie odpowiedzi na pytanie oznaczone we wniosku numerem 1, zgadzając się że brak jest podstaw do opodatkowania VAT opłaty naliczanej za kradzież lub utratę wynajmowanej maszyny albo maszyny zastępczej, natomiast nie zgodził się ze stanowiskiem spółki w zakresie odpowiedzi na pytania oznaczone we wniosku numerami 2 i 3, uznając, że opłata naliczana przy wypowiedaniu umowy przez spółkę oraz kara umowna naliczana za opóźnienie w zwrocie maszyny podlegają opodatkowaniu VAT, stanowiąc wynagrodzenie z tytułu usług świadczonych przez spółkę.

Organ argumentował, że nałożona przez spółkę w opisanej sytuacji opłata za wypowiedzenie umowy z przyczyn leżących po stronie klienta nie ma charakteru sankcyjnego czy odszkodowawczego. Jest to transakcja ekwiwalentna – świadczenie w zamian za wynagrodzenie określone w umowie. Tak rozumiane świadczenie wykonywane będzie w uzgodnieniu i w interesie drugiej strony. Otrzymane od klienta świadczenie stanowić będzie płatność

wynikającą wprost z łączącego spółkę i klienta stosunku zobowiązaniowego. Zatem opłatę naliczaną z tytułu wypowiedzenia umowy z przyczyn leżących po stronie klienta, należy traktować jako zapłatę za świadczenie wykonywane na rzecz drugiej strony, co wypełnia wskazaną przesłankę uznania za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. W przypadku pobieranej przez spółkę kwoty można wskazać konkretnego beneficjenta tej usługi, tj. klienta spółki, który w związku z rozwiązaniem zawartej umowy nie będzie mieć już obowiązku dokonywania dalszych opłat ustalonych w umowie.

Odnosnie do pytania nr 3, dotyczącego kar umownych naliczanych za opóźnienie w zwrocie maszyny, organ podatkowy uznał, że w tym przypadku opłaty ponoszone przez klienta za opóźnienie w zwrocie maszyny stanowią należności za świadczone usługi. Klient zobowiązany do zapłaty określonej kwoty za nieterminowy zwrot maszyny, korzysta z tej maszyny po ustalonym w umowie terminie. W związku z tym spółka otrzymuje od klienta określona kwotę, która nie stanowi kary umownej, lecz *de facto* zapłatę za użytkowanie maszyny po umówionym terminie. Tak więc będzie to transakcja ekwiwalentna, która wypełnia przesłankę uznania jej za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. Przedmiotowa kara umowna nie pełni funkcji odszkodowawczej (rekompensacyjnej) za poniesione straty.

Na tle wyżej zarysowanego stanu faktycznego pomiędzy organem podatkowym a spółką powstał spór związany z kwestią opodatkowania podatkiem od towarów i usług opłat naliczanych przy wypowiedzaniu umowy przez spółkę oraz opodatkowania tym podatkiem kary umownej naliczanej za opóźnienie w zwrocie maszyny przez klienta spółki.

W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, rację w niniejszym sporze należy przyznać spółce i uznać, że Sąd pierwszej instancji słusznie za błędne uznał stanowisko organu podatkowego, w wyniku czego uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w części uznającej stanowisko spółki za nieprawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny nie znalazł podstaw do uznania, iż w sprawie doszło do naruszenia wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa procesowego czy prawa materialnego. Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej kontroli zaskarżonej interpretacji indywidualnej, nie naruszając przy tym art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 14b § 1–3, art. 14c § 1 i 2 oraz art. 14h Ordynacji podatkowej.

Zgodzić należy się z Sądem pierwszej instancji, iż opłaty i kary umowne naliczane przez spółkę w sytuacjach opisanych w punktach 2 i 3 wniosku o interpretację, pełnią funkcję odszkodowawczą, gdyż wbrew twierdzeniom organu podatkowego w sytuacjach tych brak jest możliwości zidentyfikowania świadczenia wzajemnego. Spółka w związku z poborem opłaty i kary umownej nie

wykonuje na rzecz klienta żadnych dodatkowych czynności, tzn. nie świadczy usługi na jego rzecz. Brak jest w opisanych sytuacjach świadczenia wzajemnego w zamian za otrzymaną zapłatę (opłatę, odszkodowanie).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku przywołał treść przepisów mających zastosowanie w przedmiotowej sprawie, stąd też Naczelny Sąd Administracyjny uznaje za zbędne powielanie ich treści.

Jak prawidłowo wskazano w wyroku Sądu pierwszej instancji otrzymane przez skarżącą środki pieniężne mogłyby podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT pod warunkiem wystąpienia przesłanek:

a) istnienie świadczenia wzajemnego (ekwiwalentnego) wykonanego przez skarżącą na rzecz klienta;

b) osiągnięcie przez klienta konkretnej korzyści o charakterze majątkowym wynikającej z działania lub zaniechania skarżącej;

c) bezpośredni związek pomiędzy otrzymanymi środkami pieniężnymi a czynnością, która miałaby podlegać opodatkowana VAT.

Jednakże w przypadku opłaty naliczanej przy wcześniejszym wypowiedzeniu przez spółkę umowy z powodu działania klienta niezgodnego z umową, nie zachodzi żadna z ww. przesłanek. W takim przypadku nie są to transakcje ekwiwalentne – świadczenie w zamian za wynagrodzenie – co oznacza, że otrzymane odszkodowanie nie wiąże się z żadnym świadczeniem ze strony spółki. Zapłata ta nie jest też związana ze zobowiązaniem się otrzymującego daną kwotę do wykonania czynności, powstrzymania się od dokonania czynności lub tolerowania czynności lub sytuacji.

Z opisu przedstawionego we wniosku wynika, że pytanie spółki dotyczyło sytuacji w której do przedterminowego rozwiązania umowy dochodzi z przyczyn leżących po stronie klienta z inicjatywy spółki, poprzez jednostronne wypowiedzenie umowy z uwagi na niewykonywanie lub nieprawidłowe wykonywanie zobowiązań wynikających z umowy przez klienta. Zatem nieprawidłowe jest stanowisko organu podatkowego, zgodnie z którym spółka dokonuje świadczenia na rzecz klienta w postaci zgody na rozwiązanie umowy, z którą wiąże się brak konieczności dalszego ponoszenia przez klienta opłat, jakie pobierane byłyby w przypadku dalszego jej obowiązywania. W takiej sytuacji spółka nie świadczy na rzecz klienta, a jedynie realizuje przysługujące jej i wynikające z umowy uprawnienie na wypadek niewywiązywania się klienta z postanowień umowy. Otrzymana opłata nie jest wynagrodzeniem należnym skarżącej za wyrażenie zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy, gdyż brak jest tu woli klienta, aby to tego rozwiązania doszło. Strony umowy nie zawierają porozumienia w zakresie wcześniejszego zakończenia stosunku zobowiązaniowego. Opłata jest jedną z sankcji nakładaną na klienta w przypadku istotnego naruszenia przez niego postanowień umownych, drugą zaś stanowi

właśnie wcześniejsze wypowiedzenie umowy. Jak podkreślił Sąd pierwszej instancji nie można utożsamiać jednostronnego wypowiedzenia umowy z winy drugiej strony, z korzyścią po stronie tego podmiotu.

Klient spółki ponosi jedynie ekonomiczne skutki działania niezgodnego z postanowieniami zawartej umowy, tj. zostaje na niego nałożona sankcja przewidziana w umowie, której celem jest, m.in., skłonienie klienta do postępowania zgodnego z przyjętymi wobec spółki zobowiązaniami. W takich okolicznościach nie istnieje korzyść majątkowa po stronie klienta – klient ponosi finansową stratę.

Spółka wskazała, że nie pobiera wynagrodzenia za wyrażenie zgody na wcześniejsze rozwiązanie umowy. Otrzymuje rekompensatę za szkody wyrządzone jej przez klienta. Opłata ta związana jest z niewywiązaniem się przez klienta z postanowień umowy oraz ze szkodą poniesioną przez spółkę z tego tytułu. Opłata z tytułu wypowiedzenia przez spółkę umowy z winy klienta nie stanowi wynagrodzenia za usługę wyświadczoną przez spółkę. Należna z tego tytułu skarżącej opłata ma zatem charakter wyłącznie rekompensaty. Dochodzi do jednostronnego wypowiedzenia umowy przez spółkę z winy klienta. Brak jest zatem podstaw do uznania opłaty za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usługi opodatkowanej VAT. Pobierana przez skarżącą opłata z tytułu wcześniejszego jednostronnego wypowiedzenia umowy przez spółkę z winy klienta, nie ma związku z czynnością mającą charakter usługi, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. i jako taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zauważył również, że organ podatkowy naruszył art. 14b § 3 w związku z art. 14b § 1, 2 i art. 14c § 1 oraz art. 121 § 1 w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej, przez wydanie interpretacji na gruncie innego stanu faktycznego, niż przedstawiony we wniosku. Organ podatkowy niezasadnie przyjął bowiem, że – w przypadku opłaty pobieranej przez spółkę z tytułu wypowiedzenia przez nią umowy z winy klienta – dochodzi do świadczenia w zamian za wynagrodzenie. Organ bezpodstawnie uznał, że klient osiąga w takiej sytuacji korzyść w postaci wyrażenia przez spółkę zgody na rozwiązanie z nim umowy. Skarżąca natomiast opisała sytuację, w której dochodzi do jednostronnego wypowiedzenia przez nią umowy z winy klienta. W takiej sytuacji nieprawidłowo organ przyjął, że klient jest zainteresowany rozwiązaniem umowy. Z opisu przedstawionego we wniosku wynikało, iż wypowiedzenie umowy przez spółkę z powodu niewywiązania się klienta z postanowień umowy stanowi czynność jednostronną i nie wynika z porozumienia zawartego z klientem w sprawie wcześniejszego zakończenia umowy.

Naczelny Sąd Administracyjny odnosząc się do zagadnienia dotyczącego kary umownej pragnie wskazać, że również w tej kwestii słuszne jest stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, bowiem

pobierana przez spółkę kara umowna za opóźnienie w zwrocie maszyny przez klienta nie spełnia warunków uznania jej za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu przepisów u.p.t.u. Kara umowna nie jest związana z przedłużeniem okresu najmu, gdyż klient nadal ma obowiązek zwrócić maszynę w pierwotnym terminie, a spółka może zażądać odszkodowania przekraczającego kwotę kary umownej, jeżeli jej faktyczna szkoda będzie przewyższać tę wartość. Naliczenie kary nie jest zatem związane z uzyskaniem jakiejkolwiek korzyści przez klienta, lecz ma charakter odszkodowawczy, gdyż rekompensuje skarżącej straty poniesione w związku z niewywiązaniem się klienta z umowy (tj. brak możliwości wykorzystywania przedmiotu najmu w celach zarobkowych).

Przedstawiony przez spółkę sposób określenia wysokości kary umownej wskazuje na jej sankcyjny i odszkodowawczy charakter. Sytuacja, w której spółka nie otrzymuje wynajętej maszyny na czas jest bowiem niekorzystna z gospodarczego punktu widzenia. Spółka wskazała, iż – w przypadku kary umownej za opóźnienie w zwrocie maszyny – jej szkodą jest niemożność korzystania z własnego majątku w trakcie opóźnienia. Nie można zatem przyjąć, jak oczekuje tego organ podatkowy, że spółka w dalszym ciągu pobiera wynagrodzenie za udostępnienie maszyny klientowi. W okolicznościach opisanych we wniosku o interpretację kara umowna naliczana przez spółkę za opóźnienie w zwrocie maszyny przez klienta nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż w żadnej mierze nie ma charakteru odpłatnej usługi.

W świetle prezentowanego powyżej stanowiska nie są zasadne zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia przepisów prawa materialnego w postaci art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 u.p.t.u., przez błędną ich wykładnię.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzut naruszenia art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej również nie zasługiwał na uwzględnienie. Organ podatkowy wydając interpretację w zaskarżonej części naruszył bowiem zasadę zaufania do organów podatkowych wynikającą z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż pominął i nie odniósł się w żaden sposób do interpretacji indywidualnych, które były wydawane w analogicznych sprawach. Jak prawidłowo podkreślił Sąd pierwszej instancji w zakresie opłaty z tytułu wcześniejszego wypowiedzenia umowy z winy klienta, skarżąca powołała przykładowe interpretacje indywidualne potwierdzające prawidłowość jej stanowiska, a zgodnie z którym zapłata kary towarzysząca jednostronnemu wypowiedzeniu umowy przez wynajmującego nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. W odniesieniu do kary umownej z tytułu opóźnienia w zwrocie wynajętej maszyny, spółka przytoczyła także przykładowe interpretacje indywidualne potwierdzające, iż kara umowna za niezwrócenie wynajmowanego przedmiotu nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Rację ma Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który zauważył, że organ podatkowy nie odniósł się do powyższych rozstrzygnięć i nie wyjaśnił przyczyn dla których uznał, że argumenty sformułowane przez organy podatkowe w innych interpretacjach nie znajdują zastosowania w sytuacji opisanej przez skarżącą spółkę.

Podkreślenia wymaga, iż zarzutami skargi kasacyjnej nie podważono skutecznie prawidłowości stanowiska Sądu pierwszej instancji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, argumentacja zaprezentowana przez autora skargi kasacyjnej w jej uzasadnieniu w znacznej mierze stanowi powielenie wcześniej prezentowanego stanowiska organu podatkowego i w istocie ma charakter jedynie polemiczny.

Biorąc pod uwagę wszystkie przedstawione okoliczności, Naczelny Sąd Administracyjny – na podstawie art. 184 p.p.s.a. – oddalił skargę kasacyjną organu podatkowego jako niemającą usprawiedliwionych podstaw.

O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a.

20

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 20 czerwca 2024 r.
(II FSK 170/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Tomasz Zborzyński (sprawozdawca)

Sędziowie: *del.* WSA Artur Kot, NSA Aleksandra Wrzeńska-Nowacka

Artykuł 13 ust. 2 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123) nie może być stosowany *per analogiam* do zdarzenia polegającego na częściowym wycofaniu po dniu 1 stycznia 2021 r. wkładu wniesionego do spółki komandytowej przed tą datą.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 października 2023 r. w sprawie ze skargi J. sp. z o.o. sp. k. z siedzibą w B. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 listopada 2022 r., nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 p.p.s.a. powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz J. sp. z o.o. sp. k. z siedzibą w B. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Zaskarżonym wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA albo Sąd pierwszej instancji) uwzględnił skargę Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością J. Spółka komandytowa z siedzibą w B. (dalej: skarżąca albo spółka) i uchylił indywidualną interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS albo Dyrektor) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Stan sprawy przedstawia się następująco:

We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego skarżąca podała, że – będący osobami fizycznymi – komplementariusze spółki komandytowej zamierzają częściowo wycofać wkłady w postaci nieruchomości (prawa wieczystego użytkowania gruntu) oraz w formie pieniężnej, wniesione w okresie, kiedy spółka nie była podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, otrzymując wypłaty środków pieniężnych.

Skarżąca zadała pytanie, czy wypłaty te w wysokości nieprzekraczającej wartości wcześniej wniesionego wkładu pieniężnego i niepieniężnego spowodują powstanie obowiązku podatkowego spółki jako płatnika – zajmując stanowisko, że obowiązek taki nie powstanie, bowiem jakkolwiek częściowe obniżenie wkładu wniesionego do spółki przez wspólnika będącego osobą fizyczną po dniu 1 stycznia 2021 r. co do zasady powoduje powstanie u niego przychodu z kapitałów pieniężnych na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 1a, art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; dalej: u.p.d.o.f.) niemniej, ponieważ wkład został wniesiony zanim spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, na mocy art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123; dalej:

ustawa zmieniająca albo ustawa zmieniająca u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.) uzyskany przez wspólników przychód pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie udziału, które w przypadku wspólników skarżącej odpowiadają wartości wypłaconych im środków pieniężnych.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji z dnia 16 listopada 2022 r. uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe, wskazując, że zmniejszenie udziału w spółce komandytowej należy traktować podobnie, jak wystąpienie z takiej spółki lub umorzenie w niej udziału i w związku z tym – na mocy art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. – przychód wspólnika spółki komandytowej będzie mógł zostać pomniejszony o wydatki faktycznie poniesione na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce (art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f.), w tym na nabycie przedmiotu wkładu niepieniężnego (koszt historyczny). W konsekwencji zwrot części wkładu pieniężnego nie będzie powodował obowiązku podatkowego skarżącej jako płatnika, natomiast koszt historyczny nabycia przedmiotu wkładu niepieniężnego należy ustalić w proporcji odpowiadającej zmniejszeniu udziału w spółce i tylko o ten koszt pomniejszyć przychód wspólnika wynikający z wypłaty części jego wkładu w pieniądzu.

W skardze na tę interpretację skarżąca zarzuciła naruszenie:

– art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. przez przyjęcie, że ma on zastosowanie w sprawie;

– art. 14 ust. 3 pkt 11 i art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. przez ich zastosowanie w drodze analogii prowadzącej do rozszerzającej ich interpretacji.

Uzasadniając uwzględnienie skargi na podstawie art. 146 § 1 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329; dalej: p.p.s.a.) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, że art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej nie znajduje zastosowania do sytuacji zmniejszenia udziału w kapitale spółki komandytowej (częściowego wycofania wkładu), gdyż takie zdarzenie prawne nie może być utożsamiane z wystąpieniem ze spółki; tym samym nie ma podstaw do ustalania dochodu z takiego zdarzenia według reguł określonych w art. 14 ust. 3 pkt 11 i art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f., a wnioskowanie *per analogiam* jest nieuzasadnione i prowadzi do wykładni *contra legem*. Zarazem nieuprawniona jest teza, że częściowe wycofanie wkładu w ogóle nie rodzi skutków podatkowych, gdyż pozostaje w sprzeczności z art. 24 ust. 5e u.p.d.o.f.

W wywiedzionej od powyższego wyroku skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Sądowej wniósł o jego uchylenie w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, ewentualnie przekazanie jej Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

Dyrektor, na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., zarzucił naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej oraz art. 14 ust. 3 pkt 1 i art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. przez błędną ich wykładnię i niewłaściwą ocenę zastosowania polegającą na przyjęciu, że organ interpretacyjny błędnie uznał w zakresie zdarzenia przyszłego przedstawionego w sprawie, iż przepisy te znajdują zastosowanie, gdy tymczasem przeprowadzona przez ten organ analiza przepisów oraz zmian statusu spółek komandytowych w systemie podatkowym, od spółek transparentnych podatkowo do odrębnych, samodzielnych spółek podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych, prowadzi do konkluzji, że w opisanym stanie faktycznym sprawy dojdzie do zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c/ u.p.d.o.f., co wypełni dyspozycję art. 24 ust. 5 pkt 1a u.p.d.o.f.; zmniejszenie udziału kapitałowego w spółce skutkuje więc powstaniem obowiązku podatkowego na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych wskutek wystąpienia przychodu z kapitałów pieniężnych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

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

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Spór w sprawie ogniskuje się wokół możliwości zastosowania art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej do zdarzenia polegającego na częściowym wycofaniu przez komplementariusza po dniu 1 stycznia 2021 r. wkładu do spółki komandytowej wniesionego przed tą datą. Przytoczony przepis wyraża regułę, że przychód uzyskany w wyniku opisanych w nim zdarzeń pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w spółce oraz o część odpowiadającą uzyskanej przed tą datą nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania.

W związku z powyższym należy odnotować, że przepis ten stanowi jedynie o:

- umorzeniu udziału i wystąpieniu ze spółki (pkt 1);
- odpłatnym zbyciu udziałów (pkt 2);
- wniesienia ich do innej spółki (pkt 3) oraz
- likwidacji spółki (pkt 4).

Niewątpliwie nie stanowi zatem o zmniejszeniu udziału w kapitale spółki (częściowym wycofaniu wkładu kapitałowego), a jedynie o różnych formach rezygnacji z uczestnictwa w takiej spółce.

Proponowane przez organ interpretacyjny zastosowanie rozumowania *per analogiam* celem doprowadzenia do zastosowania omawianego przepisu także do zdarzenia polegającego na częściowym wycofaniu wkładu ze spółki komandytowej nie może być zaaprobowane z dwóch powodów.

Po pierwsze – zastosowanie analogii *legis* (a do tego typu analogii odwołuje się organ interpretacyjny) wymaga stwierdzenia istnienia luki ustawodawczej, a więc braku unormowania określonego zagadnienia. Analiza art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej nie uprawnia jednak do wysuwania twierdzenia, że brak unormowania kwestii częściowego wycofania wkładu ze spółki stanowi lukę prawną wynikającą z przeoczenia zagadnienia przez ustawodawcę. Zawarte w tym przepisie szczegółowe, kazuistyczne wyliczenie przypadków, do których ma on zastosowanie, zamiast użycia określenia lub zwrotu o charakterze ogólnym, wskazuje na zamierzenie ustawodawcze objęcia dyspozycją przepisu tylko niektórych zdarzeń, w przepisie tym wymienionych. Już z tego tylko względu stosowanie w tej sytuacji wnioskowania *per analogiam* nie byłoby usprawiedliwione.

Po drugie – stosowanie analogii wymaga stwierdzenia, że istnieje przepis regulujący sytuację pod istotnymi względami podobną.

Tymczasem badany przepis odnosi się, jak już zaznaczono, do różnorodnych form rezygnacji wspólnika z dalszego uczestnictwa w spółce, podczas gdy zmniejszenie w niej udziału rezygnacji takiej nie implikuje, a nawet jest z nią sprzeczne. Trudno więc byłoby uznać, że przepis, do którego odwołuje się organ interpretacyjny, reguluje sytuację podobną pod istotnymi względami; przeciwnie – rzeczona regulacja dotyczy grupy zjawisk (zdarzeń prawnych) odmiennych co do ich istoty i skutku prawnego w stosunku do zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji.

Rozważania te pozwalają na wyprowadzenie wniosku, że art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej nie może być stosowany *per analogiam* do częściowego wycofania po dniu 1 stycznia 2021 r. wkładu wniesionego do spółki komandytowej przed tą datą. Do podobnych konkluzji zdają się dochodzić także wojewódzkie sądy administracyjne: w prawomocnym wyroku z dnia 29 czerwca 2022 r., I SA/Gd364/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku i w nieprawomocnym wyroku z dnia 27 września 2022 r., I SA/Łd 480/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi; przede wszystkim jednak trafnie dostrzegł to również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w zaskarżonym wyroku.

Nie można zatem uznać zasadności podniesionego na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzutu naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej oraz art. 14 ust. 3 pkt 1 i art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f.

Wbrew bowiem założeniu leżącemu u podstaw tego zarzutu, przepisy te, a w szczególności art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej, nie znajdują zastosowania do opisanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zdarzenia przyszłego, polegającego na częściowym

wycofaniu wkładu do spółki komandytowej wniesionego przed dniem 1 stycznia 2021 r. Zmiana statusu spółek komandytowych w systemie podatkowym, od spółek transparentnych podatkowo do odrębnych, samodzielnych spółek podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych, nie rzuca bowiem na sposób i zakres opodatkowania zdarzenia w postaci częściowego wycofania wkładu do spółki komandytowej w okresie przejściowym, a to ze względu na przyjęte przez ustawodawcę brzmienie art. 13 ust. 2 ustawy zmieniającej i nieobjęcie wymienionego zdarzenia dyspozycją tego przepisu. Należy przy tym dodać, co także dostrzegł Wojewódzki Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, że zmniejszenie udziału kapitałowego w spółce komandytowej powoduje powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ o opodatkowaniu dochodu uzyskanego w ten sposób stanowi art. 24 ust. 5e u.p.d.o.f.

Ponieważ jedyny zarzut, podniesiony w skardze kasacyjnej, nie okazał się uzasadniony, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że skarga ta nie ma usprawiedliwionych podstaw i podlega oddaleniu na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a. oraz stosowanego odpowiednio § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935), zasądzając od organu interpretacyjnego na rzecz skarżącej kwotę 240 zł tytułem opłaty za sporządzenie i wniesienie odpowiedzi na skargę kasacyjną przez radcę prawnego, który prowadził sprawę w pierwszej instancji.

21

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 25 czerwca 2024 r.
(II GSK 454/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Joanna Sieńczyło-Chlabicz (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Zbigniew Czarnik, Gabriela Jyż

Dla stwierdzenia złej wiary zgłaszającego znak towarowy, w rozumieniu art. 131 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117 ze zm.; obecnie art. 129¹ ust. 1

pkt 6 tej ustawy), kluczowa jest nieuczciwość jego zachowania, którą należy kwalifikować w oparciu o całokształt okoliczności sprawy, biorąc pod uwagę wykorzystanie systemu formalnej ochrony znaków sprzecznego z podstawową funkcją znaków, tzn. z funkcją oznaczenia pochodzenia znaku od określonego przedsiębiorcy, a także niezgodnie z interesami innych uczestników tego systemu, którzy używają w obrocie identycznego lub podobnego oznaczenia dla tych samych lub podobnych towarów.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną Z. SA z siedzibą w Ś. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lipca 2020 r. w sprawie ze skargi Z. SA z siedzibą w Ś. na decyzję Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 marca 2019 r., nr Sp. 461.2015, w przedmiocie unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA albo Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 17 lipca 2020 r., VI SA/Wa 1709/19, oddalił skargę Z. SA z siedzibą w Ś. na decyzję Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej z 14 marca 2019 r., nr Sp. 461.2015 w przedmiocie unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy.

Z uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji wynika, że za podstawę rozstrzygnięcia przyjął on następujące ustalenia:

W dniu 20 listopada 2015 r. do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Urząd Patentowy, UP albo organ) wpłynął wniosek H. Sp. z o. o. z siedzibą w S. (dalej: wnioskodawca) o unieważnienie prawa ochronnego na słowny znak towarowy MICHĄŁKI o numerze R.162781. Powyższe prawo ochronne udzielone zostało na rzecz Z. SA z siedzibą w Ś. (dalej: uprawniony albo skarżący) w dniu 27 lipca 2005 r. z pierwszeństwem od 2 czerwca 2002 r. Sporny znak towarowy przeznaczony został do oznaczania następujących towarów zawartych w klasie 30 Międzynarodowej Klasyfikacji Towarów i Usług: batony, karmelki, pomadki, wyroby cukiernicze, wyroby cukiernicze na bazie orzeszków arachidowych, biszkopty, ciastka, wafle, wyroby czekoladowe, słodczyce na choinkę, cukierki.

Jako podstawę prawną swojego żądania wnioskodawca wskazał art. 129 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 oraz art. 131 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410 ze zm.; dalej: p.w.p.). Uzasadniając interes prawny wnioskodawca powołał się na przepisy art. 20 i 22

Konstytucji oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168). Wyjaśnił przy tym, że prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu towarów z branży cukierniczej i od lat produkuje wyroby czekoladowe pod nazwą „Michałki z Siemianowic”. Natomiast uprawniony do prawa ochronnego na sporny znak towarowy, w oparciu o uzyskane prawo, wielokrotnie występował do wnioskodawcy oraz jego kontrahentów z zakazem używania znaku towarowego MICHAŁKI w obrocie gospodarczym.

Uzasadniając zarzut zgłoszenia znaku towarowego w złej wierze, wnioskodawca wskazał, że uprawniony – zgłaszając sporny znak do ochrony – miał wiedzę, że na terenie Polski oznaczenie „michałki” było używane przez kilka podmiotów gospodarczych, w tym m.in. przez firmy: H. z S., Ś., B. z G. oraz W. SA z K. Ponadto znak ten został zgłoszony do ochrony po dacie rejestracji innych znaków towarowych: MICHAŁKI ZAMKOWE o numerze R.126944 oraz MICHAŁKI ZAMKOWE o numerze 1R.751302, chronionych na rzecz W. SA w K. a także MICHAŁKI BAŁTYK o numerze R.110312 chronionego na rzecz P.P.H.U. B. we W. oraz GOPLANA MICHAŁKI o numerze R.139668, chronionego na rzecz J. Sp. z o. o. w O.

W ocenie wnioskodawcy zgłoszenie spornego znaku towarowego oraz działania uprawnionego wobec innych podmiotów (polegające m.in. na wniesieniu sprzeciwów, inicjowaniu spraw sądowych, składaniu wniosków o unieważnienie praw ochronnych) potwierdzają zamiar blokowania im dostępu do rynku.

Wnioskodawca przywołał wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2005 r., GSK 974/04 oraz wyrok NSA z 24 lutego 2011 r., II GSK 312/10, który stwierdzał, że słowo „MICHAŁKI” nie posiada dostatecznych znamion odróżniających i stało się w istocie nazwą rodzajową.

Uprawniony, w piśmie z dnia 12 kwietnia 2016 r., zakwestionował interes prawny wnioskodawcy i wniósł o umorzenie postępowania, a w przypadku odmowy umorzenia – wniósł o oddalenie wniosku.

Decyzją z 4 marca 2019 r. Urząd Patentowy – działając na podstawie art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p. – unieważnił prawo ochronne na znak towarowy (słowny) MICHAŁKI o numerze R.162781. Analizując kwestię interesu prawnego w oparciu o obszernie cytowane orzecznictwo sądowe organ uznał, że wnioskodawca posiada interes prawny w żądaniu unieważnienia spornego znaku, niezależnie od tego czy po złożeniu wniosku prowadził działalność gospodarczą czy też nie. Bowiem, jak podkreślił organ, ocena posiadania przez wnioskodawcę interesu prawnego w żądaniu unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy powinna dotyczyć daty wystąpienia przez wnioskodawcę z tym żądaniem, nie zaś daty orzekania przez Urząd w tym przedmiocie,

a w tym czasie wnioskodawca jeszcze działał w branży produkcji słodczy, w tym cukierków, a więc był konkurentem uprawnionego.

Oceniając zasadność żądania unieważnienia prawa ochronnego na sporny znak towarowy, Urząd Patentowy rozpatrzył zarzut zgłoszenia tego znaku w złej wierze (art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p.). Według organu – ze zgromadzonego materiału dowodowego, szczegółowo opisanego w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji – wynika, że uprawniony w dacie zgłoszenia spornego znaku towarowego, miał świadomość, że oprócz niego także inne podmioty (tj. jego konkurenci na rynku wyrobów cukierniczych), posługiwali się terminem „michałki” do oznaczania cukierków czekoladowych z nadzieniem orzechowym. Począwszy od połowy lat 60-tych ubiegłego stulecia cukierki czekoladowe z nadzieniem orzechowym „michałki” były bowiem produkowane przez przedsiębiorstwa zrzeszone w byłym Z. (ZPC) w oparciu o recepturę i normę branżową nr BN-66/8094-03, przy czym ich producentami były równocześnie: D. z siedzibą w Ś., Z. z siedzibą w G. oraz Z. z siedzibą w S. Natomiast Z. nie zgłosiło do ochrony znaku towarowego „michałki” używanego od 1964 r. do oznaczania cukierków z nadzieniem orzechowym o specyficznym, rozpoznawalnym smaku.

Zatem zgłoszenie do ochrony spornego znaku towarowego przez uprawnionego w 2002 r. nie miało na celu odróżniania towarów uprawnionego od towarów innych przedsiębiorców, którzy także stosowali dla wyrobów cukierniczych nazwę „michałki”. Ogół informacji, jakimi dysponował uprawniony w momencie zgłoszenia spornego oznaczenia do ochrony świadczy o tym, że dążył on celowo do uzyskania prawa wyłącznego, będąc świadomym określonej praktyki handlowej innych przedsiębiorstw, podlegających wcześniej byłemu Z., a dotyczących wykorzystania oznaczenia „michałki” dla określonych towarów, jakimi są cukierki czekoladowe z odpowiednim nadzieniem.

Urząd Patentowy przywołał stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarte w wyroku z 24 lutego 2011 r., II GSK 312/10. W tej sprawie NSA uznał, że słowo: MICHAŁKI nie posiada dostatecznych znamion odróżniających. Oczywiście – nazwa ta regionalnie będzie mniej lub bardziej kojarzona z tym lub innym producentem słodczy, jednakże nie zmienia to faktu, iż na terenie Polski w zasadzie stała się ona nazwą rodzajową. Jak podkreślił NSA: „Przekonanie powyższe należy wywieść:

- po pierwsze – z przygotowanego jeszcze w dawnym Z., w którym uczestniczyły poprzedniczki skarżącej, zbiorczego obliczenia norm zużycia surowców potrzebnych do wyprodukowania 1000 kg asortymentu o nazwie „Michałki”, symbol WCzC-05102/E (...);

- po drugie – z faktu funkcjonowania w obrocie gospodarczym innych znaków towarowych, w których użyto słowa „michałki”, zwłaszcza znaków

„Michałki z Hanki”, „Michałki Bałtyk”, których dotyczy akcentowana przez skarżącą ugodą zawarta w postępowaniu przed Urzędem Patentowym w dniu 28 lutego 1994 r. (...).”

Zdaniem Urzędu Patentowego wskazywany przez uprawnionego brak „powszechności” używania oznaczenia „michałki” nie może warunkować oceny zgłoszenia znaku towarowego w złej wierze, jeśli przez powszechność uprawniony rozumie używanie oznaczenia masowo przez wiele firm. W przypadku używania danego oznaczenia przez kilku konkurentów równocześnie, istniejące orzecznictwo nie przypisuje „pierwszeństwu użycia” znaczenia jakiego domaga się uprawniony i nie przyznaje przywileju uzyskania prawa wyłącznego na rzecz jednego podmiotu. Skutkiem takiej rzeczywistości rynkowej jest bowiem niemożliwość rozpoznawania źródła pochodzenia towarów od ustalonego, jednego przedsiębiorcy. Przyznanie zaś prawa jednemu podmiotowi blokowałoby możliwość stosowania oznaczania przez podmioty konkurujące i stosujące to oznaczenie przed datą zgłoszenia spornego znaku towarowego.

Organ nie podzielił stanowiska uprawnionego, że posługiwanie się wyrazem „michałki” na opakowaniach towarów przez inne podmioty uzależnione było przed datą zgłoszenia znaku towarowego od jego zgody, a w przypadku jej braku stanowiło naruszenie praw uprawnionego. Uprawniony nie przedstawił żadnych dowodów na udzielenie takiej zgody, która potwierdzałaby, że inne przedsiębiorstwa traktowały uprawnionego jako „przedsiębiorstwo macierzyste”.

Organ uznał, że unieważnienie prawa ochronnego na znak towarowy MICHAŁKI o numerze R. 162781 – na podstawie art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p. – powoduje, że ocena pozostałych zarzutów, sformułowanych w oparciu o inne podstawy prawne, jest zbędna.

Od powyższej decyzji skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniósł uprawniony do spornego znaku towarowego.

Sąd pierwszej instancji – oddalając skargę – w pierwszej kolejności wyjaśnił, że w niniejszej sprawie interes prawny wnioskodawcy wynika z faktu, iż obie strony tego postępowania, są podmiotami działającymi na tym samym rynku, bowiem przedmiotem ich działalności gospodarczej jest m.in. produkcja słodczy. W tej sytuacji akcentowany jest w skardze fakt, że przed złożeniem wniosku o unieważnienie, wnioskodawca nie produkował cukierków z nadzieniem arachidowym, co samo w sobie nie może przesądzać o braku interesu prawnego wnioskodawcy. W szczególności Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na to, że w Prokuraturze Rejonowej w S. – na skutek zawiadomienia uprawnionego – toczy się przeciwko wnioskodawcy postępowanie o czyn z art. 24 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (sygn. akt PR 2 Ds. 169.2017).

Po drugie, w dniu 25 maja 2015 r. (a więc kilka miesięcy przed złożeniem przedmiotowego wniosku) wnioskodawca wniósł o rejestrację znaku towarowego „michałki.eu” o numerze Z.438980 celem uzyskania ochrony. Natomiast uprawniony dołączył do akt sprawy skierowane przez niego wobec powyższego zgłoszenia „Uwagi” z 21 września 2015 r., w których uprawniony kwestionował możliwość uzyskania ochrony na znak zgłoszony ze względu m.in. na zarejestrowany, słowny znak towarowy MICHAŁKI o numerze R.162781. W powyższych okolicznościach Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organu, że trudno zakwestionować aktualny, realny i bezpośredni interes prawny wnioskodawcy do złożenia wniosku o unieważnienie prawa ochronnego na sporny znak towarowy.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, wbrew twierdzeniom skargi, Urząd Patentowy rozpatrując wniosek i unieważniając prawo ochronne na sporny znak z uwagi na przesłankę złej wiary uprawnionego – nie dopuścił się zarówno naruszenia prawa procesowego – jak również nie naruszył przepisów prawa materialnego.

Organ niezwykle wnikliwie zbadał wszystkie okoliczności faktyczne niniejszej sprawy poczynwszy od lat 60-tych i 70-tych ubiegłego wieku, a skończywszy na latach 1990–2005 i następnych, kiedy to po transformacji ustrojowej następowały przekształcenia własnościowe, także te dotyczące branży cukierniczej. Jak słusznie wskazał organ w obszernym uzasadnieniu decyzji, niebagatelny wpływ na ocenę złej wiary uprawnionego ma fakt, że poczynwszy od połowy lat 60-tych ubiegłego stulecia cukierki czekoladowe z nadzieniem orzechowym „michałki” były produkowane przez przedsiębiorstwa zrzeszone w byłym Z. (ZPC) w oparciu o recepturę i normę branżową nr BN-66/8094-03, przy czym ich producentami były równocześnie: D. z siedzibą w Ś., Z. B. z siedzibą w G. oraz Z. siedzibą w S. Z. nie zgłosiło do ochrony znaku towarowego „michałki” używanego od 1964 r. do oznaczania cukierków z nadzieniem orzechowym o specyficznym, rozpoznawalnym smaku.

Ponadto w 1993 r. Ś. w S. zainicjowały przed UP postępowanie w przedmiocie unieważnienia prawa z rejestracji znaku towarowego „Michałki”, zarejestrowanego na rzecz D. w Ś. W trakcie badania sprawy przed Urzędem Patentowym zawarto w dniu 28 lutego 1994 r. ugodę pomiędzy stronami (dodatkowo w sprawie występowała także Sp. z o.o. B.). Zgodnie z treścią tej ugody tj.: „(...) Zawierając ugodę strony mają na względzie fakt, że przedmiotowy wyrób bazuje na wspólnej technologii i możliwości zarejestrowania pod nazwą wykazaną w niniejszej ugodzie (...)”. Sąd pierwszej instancji podkreślił, że do ugody doszło na tle sprawy o unieważnienie prawa z rejestracji znaku towarowego „Michałki”. Przedsiębiorstwa, które uczestniczyły w tym postępowaniu przed Urzędem Patentowym (Ś.Z.P.C. „H.” i B.) kwestionowały

zarejestrowanie tego znaku podnosząc, iż wyrób o nazwie „Michałki” jest w Polsce powszechnie znany i produkowany przez inne podmioty. Tym samym nazwa „Michałki” była i jest używana na cukierkach przez przedsiębiorstwa, które wydzieliły się z dawnego Z.

Według Sądu pierwszej instancji błędna jest zatem taka interpretacja ugody dokonywana przez uprawnionego, zgodnie z którą inne podmioty stosujące nazwę „michałki” były w tym zakresie uzależnione od jego zgody, co miałyby przeczyć zarzutowi zgłoszenia spornego znaku towarowego w złej wierze.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji nie było też przeszkód, aby brać pod uwagę ocenę prawną zawartą w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 lutego 2011 r., II GSK 312/10. W tej sprawie NSA uznał, że nazwa „Michałki” uległa spopularyzowaniu oraz, że: „nazwa «michałki» kojarzy się konsumentom z określonym gatunkiem cukierka, nie zaś z jego *stricte* określonym producentem. Oczywiście nazwa ta regionalnie będzie mniej lub bardziej kojarzona z tym lub innym producentem słodczy, jednakże nie zmienia to faktu, iż na terenie Polski w zasadzie stała się ona nazwą rodzajową”.

To właśnie te okoliczności oraz treść ugody z 1994 r. zawartej przed Urzędem Patentowym, a także inne dowody (dokumenty prasowe, wywiady, artykuły) doprowadziły organ do prawidłowego wniosku, że w rozpoznawanej sprawie można zarzucić uprawnionemu złą wiarę w zgłoszeniu znaku słownego MICHAŁKI. Rejestracja znaku słownego MICHAŁKI wiąże się z monopolem na używanie takiego oznaczenia w obrocie. Tym samym nie ma racji uprawniony, że – zgłaszając w 2002 r. sporny znak do ochrony – działał w uzasadnionym przekonaniu, iż jest on wyłącznie uprawniony do używania nazwy „michałki” dla określenia cukierków czekoladowych z nadzieniem arachidowym bowiem przysługuje mu „historyczne pierwszeństwo”.

Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organu, że zgłoszenie do ochrony spornego znaku towarowego przez uprawnionego w 2002 r. nie miało na celu odróżniania jego towarów od towarów innych przedsiębiorców, którzy także stosowali dla wyrobów cukierniczych nazwę „michałki”. Ogół informacji, jakimi dysponował uprawniony, w momencie zgłoszenia spornego oznaczenia do ochrony, świadczy o tym, że dążył on celowo do uzyskania prawa wyłącznego, będąc świadomym określonej praktyki handlowej innych przedsiębiorstw, podlegających wcześniej byłemu Z., a dotyczących wykorzystania oznaczenia „michałki” dla określonych towarów, jakimi są cukierki czekoladowe z odpowiednim nadzieniem.

Reasumując – w ocenie Sądu pierwszej instancji Urząd Patentowy, wbrew twierdzeniom uprawnionego, należycie ustalił stan faktyczny w oparciu o wiarygodny materiał dowodowy i prawidłowo zastosował przepisy prawa materialnego.

W skardze kasacyjnej uprawniony zaskarżył powyższy wyrok w całości, wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, lub w przypadku uznania, że wskazane zarzuty naruszenia przepisów postępowania nie miały istotnego wpływu na wynik sprawy, uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozpoznanie, na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 poz. 2492 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) skargi poprzez jej uwzględnienie i uchylenie decyzji Urzędu Patentowego z dnia 14 marca 2019 r.

Ponadto wniesiono o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

I. Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. – naruszenie przepisów postępowania w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

1) art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 7, art. 8, art. 77 § 1, art. 80 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.; dalej: k.p.a.) oraz w związku z art. 77 § 4 k.p.a., art. 107 § 3 k.p.a. i art. 78 § 1 k.p.a., jak również w związku z art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p., polegające na niedopełnieniu obowiązku przeprowadzenia kontroli decyzji Urzędu Patentowego z dnia 14 marca 2019 r. (sygn. akt Sp.461.2015) oraz nierozpoznanie sprawy w granicach skargi przez nierozpoznanie i nieodniesienie się do wszystkich zarzutów objętych skargą, stanowiących istotne okoliczności sprawy, co doprowadziło do błędnego uznania, iż skarżący dokonał zgłoszenia znaku towarowego „michałki” R.162781 w złej wierze;

2) art. 141 § 4 p.p.s.a. polegające na błędnym uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przez niewyjaśnienie powodów, dla których zarzuty przeciwko decyzji Urzędu Patentowego z 14 marca 2019 r. (sygn. akt Sp.461.2015) podniesione przez skarżącego w skardze nie zostały uwzględnione, wybiórczą kontrolę decyzji Urzędu Patentowego z 14 marca 2019 r., sprowadzającą się do oceny arbitralnie wybranych przez Sąd pierwszej instancji elementów stanu faktycznego sprawy i ograniczenie uzasadnienia tejże oceny do powtórzenia stanowiska organu, jak również przez zawarcie w treści uzasadnienia wewnątrznie sprzecznych oraz niejasnych twierdzeń, a przez to naruszenie obowiązku należytego wyjaśnienia motywów podjętego rozstrzygnięcia, co uniemożliwia kontrolę zaskarżonego wyroku i czyni je wadliwym;

3) art. 151 p.p.s.a. przez wydanie wyroku na podstawie tego przepisu w sytuacji braku całościowej oraz dokładnej oceny stanu faktycznego sprawy w zakresie złej wiary skarżącego w dacie zgłoszenia znaku „michałki” R.162781;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, iż skarżący dokonał zgłoszenia znaku towarowego

„michałki” R.162781 w złej wierze pomimo tego, iż decyzja Urzędu Patentowego z 14 marca 2019 r. (sygn. akt Sp.461.2015) została wydana z rażącym naruszeniem przepisów prawa procesowego oraz materialnego i zasługiwała na uchYLENIE.

II. Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie przepisów prawa materialnego, a mianowicie:

1) art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p. przez jego błędną wykładnię i błędne zastosowanie z uwagi na odstępianie od zasady oceny złej wiary w sposób całościowy, z uwzględnieniem całokształtu istotnych okoliczności sprawy oraz uznanie za istotny czynnik w postaci wiedzy skarżącego o tym, że przed zgłoszeniem spornego znaku był on używany także przez inne podmioty dla takich samych towarów, który nie wykluczał złej wiary w zgłoszeniu znaku „michałki” R.162781;

2) art. 164 p.w.p. przez jego błędną wykładnię i błędne zastosowanie, co skutkowało przyjęciem przez Sąd założenia, że do ustalenia istnienia interesu prawnego po stronie wnioskodawcy wystarczające jest stwierdzenie:

(1) pozostawania skarżącego oraz wnioskodawcy w stosunku konkurencji;

(2) istnienia sporu pomiędzy skarżącym, a wnioskodawcą dotyczącego czynów nieuczciwej konkurencji, bądź

(3) wykonywania przez skarżącego swych praw wyłącznych do znaku towarowego wobec wnioskodawcy, przy czym nie mają znaczenia rzeczywiste okoliczności faktyczne sprawy, w tym w szczególności brak rzeczywistej zdolności wnioskodawcy do prowadzenia działalności gospodarczej, konkurencyjnej względem skarżącego.

Argumentację na poparcie powyższych zarzutów uprawniony przedstawił w uzasadnieniu skargi kasacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie, ponieważ pozbawiona jest usprawiedliwionych podstaw.

W postępowaniu kasacyjnym obowiązuje – wynikająca z art. 183 § 1 p.p.s.a. – zasada związania Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawami i granicami zaskarżenia, wskazanymi w skardze kasacyjnej. Przytoczone w tym środku prawnym przyczyny wadliwości kwestionowanego orzeczenia determinują zakres jego kontroli przez Sąd drugiej instancji. Do podjęcia działań z urzędu Naczelny Sąd Administracyjny zobowiązany jest jedynie w sytuacjach określonych w art. 183 § 2 p.p.s.a., które w sprawie nie występują. Wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym podlega więc zasadzie dyspozycyjności i nie polega na ponownym rozpoznaniu sprawy w jej całokształcie, lecz ogranicza się do rozpatrzenia poszczególnych

zarzutów przedstawionych w skardze kasacyjnej w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych.

W pierwszej kolejności oceną Naczelnego Sądu Administracyjnego objęty został zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., wskazanego w pkt I ppkt 2 *petitum* skargi kasacyjnej. Jego zasadność bowiem wykluczałaby możliwość merytorycznego odniesienia się do pozostałych, objętych zarzutami skargi kasacyjnej nieprawidłowości (por. wyroki NSA: z 4 września 2014 r., II GSK 1293/13; z 16 października 2013 r., II GSK 937/12). Przypomnieć również należy, że ustawodawca w art. 141 § 4 p.p.s.a. określił niezbędne elementy uzasadnienia, tj. zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną w dwóch przypadkach:

- po pierwsze – jeżeli uzasadnienie orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego nie zawiera stanowiska co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia;

- po drugie – gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało sporządzone w sposób uniemożliwiający przeprowadzenie jego kontroli przez Naczelną Sąd Administracyjny (por. uchwała NSA z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 39).

W rozpoznawanej sprawie nie mamy do czynienia z żadnym z tych przypadków.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie elementy wymagane przez przywołany przepis. Wbrew bowiem zarzutom autora skargi kasacyjnej Sąd pierwszej instancji dopełnił obowiązku sporządzenia uzasadnienia wyroku w taki sposób, który umożliwia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu przeprowadzenie kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia. Sąd pierwszej instancji nie naruszył art. 141 § 4 p.p.s.a. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało sporządzone w sposób umożliwiający kontrolę instancyjną, w szczególności zawiera wszystkie elementy konstrukcyjne wymienione w powyższym przepisie prawa i pozwala jednoznacznie ustalić przesłanki, jakimi kierował się wojewódzki sąd administracyjny podejmując zaskarżone orzeczenie.

Fakt więc, że stanowisko zajęte przez sąd administracyjny pierwszej instancji jest odmienne od prezentowanego przez wnoszącego skargę kasacyjną nie oznacza, iż uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wady konstrukcyjne, nie poddaje się kontroli kasacyjnej, czy też, że jest wadliwe w stopniu uzasadniającym uchylenie wydanego w sprawie rozstrzygnięcia.

Nietrafne są zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a., wskazane w pkt I ppkt 4 *petitum* skargi kasacyjnej.

Zarzucane przez autora skargi kasacyjnej przepisy te nie mogą stanowić samodzielnej podstawy kasacyjnej.

Artykuł 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a., który reguluje sposób rozstrzygnięcia sprawy – nie może stanowić samodzielnej podstawy kasacyjnej. Zarzut naruszenia tego przepisu podnieść można jedynie w powiązaniu z odpowiednimi przepisami prawa materialnego, ze stwierdzeniem, że doszło do oddalenia skargi mimo naruszeń tych przepisów w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Analogicznie zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. podnieść można jedynie w powiązaniu z odpowiednim przepisem procedury administracyjnej. Chcąc zatem w skardze kasacyjnej podważyć przyjęty przez Sąd pierwszej instancji stan faktyczny, zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. powinien być powiązany z naruszeniem przez organy administracyjne przepisów art. 7, art. 77 § 1 oraz art. 80 k.p.a. ze stwierdzeniem, że doszło do oddalenia skargi mimo naruszeń tych przepisów w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Skarga kasacyjna tych wymogów nie spełnia, co czyni te zarzuty niezasadnymi.

Chybiony jest również zarzut naruszenia art. 151 p.p.s.a., zawarty w pkt I ppkt 3 *petitum* skargi kasacyjnej.

Zgodnie z tym przepisem sąd oddala skargę w razie jej nieuwzględnienia. Podkreślenia wymaga, że przepis art. 151 p.p.s.a. nie może stanowić samodzielnej podstawy kasacyjnej. Jest to przepis ogólny (blankietowy) i ta jego właściwość sprawia, że na stronę skarżącą, która chce powołać się na zarzut naruszenia tej regulacji nałożona została powinność powiązania go z zarzutem naruszenia konkretnych przepisów, którym uchybił sąd pierwszej instancji w toku rozpatrywania sprawy (por. wyroki NSA z: 9 kwietnia 2015 r., II GSK 379/14; 28 maja 2014 r., II GSK 229/13; 14 maja 2014 r., II GSK 384/13; 24 maja 2012 r., II GSK 563/11). Tego wymogu skarga kasacyjna nie spełnia.

Niezasadne są zarzuty naruszenia art 134 § 1 p.p.s.a. oraz art 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 7, art. 8, art. 77 § 1, art. 80 k.p.a. oraz w związku z art. 77 § 4 k.p.a., art. 107 § 3 k.p.a. i art. 78 § 1 k.p.a., jak również w związku z art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p., polegające na niedopełnieniu obowiązku przeprowadzenia kontroli decyzji Urzędu Patentowego z dnia 14 marca 2019 r. oraz nierozpoznanie sprawy w granicach skargi przez nierozpoznanie i nieodniesienie się do wszystkich zarzutów objętych skargą, co doprowadziło do błędnego uznania, iż skarżący dokonał zgłoszenia znaku towarowego „michałki” w złej wierze.

Odnosząc się do tak skonstruowanych zarzutów, na wstępie stwierdzić należy, że skarżący kasacyjnie zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie wymienionych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego przez niezastosowanie ich przez Sąd pierwszej instancji. Podkreślenia wymaga,

że przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego generalnie mają zastosowanie w postępowaniu przed organami administracji publicznej i nie zostały powiązane z odpowiednimi przepisami procedury sądownoadministracyjnej naruszonymi przez Sąd pierwszej instancji. Ponieważ postępowanie przed sądami administracyjnymi reguluje wyłącznie ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w związku z tym podnoszonym w skardze kasacyjnej zarzutom powinno nieodłącznie towarzyszyć wskazanie naruszonych przez Sąd pierwszej instancji przepisów tej ustawy, czego autor skargi kasacyjnej nie uczynił.

Autor skargi kasacyjnej w uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazał, że Sąd pierwszej instancji naruszył art. 134 § 1 p.p.s.a. przez nierozpoznanie sprawy w granicach skargi i nieodniesienie się do wszystkich zarzutów objętych skargą. Przepis ten statuuje zasadę, że sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Wprawdzie art. 134 § 1 p.p.s.a. obliuguje sąd do ustosunkowania się do zarzutów wskazanych w skardze, jednakże brak szczegółowego odniesienia się do wszystkich zarzutów zawartych w skardze, czy skoncentrowanie się tylko na kwestiach, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia, a pominięcie wątków, które mają charakter uboczny i nie rzutują na rozstrzygnięcie sprawy, nie stanowi uchybień, które miałyby istotny wpływ na wynik sprawy.

Ponadto przepis art. 134 § 1 p.p.s.a. nie może stanowić generalnej podstawy zwalczania dokonanej przez sąd oceny działań organu administracji publicznej pod kątem zachowania przepisów procedur obowiązujących ten organ. Jest on tak skonstruowany, że powołanie się w skardze kasacyjnej na jego naruszenie musi być powiązane z przepisami, których naruszenia przez organ Sąd pierwszej instancji nie zauważył z urzędu. Tym wymogom nie sprostał autor skargi kasacyjnej. Dla skuteczności zarzutu kasacyjnego opartego na art. 134 § 1 p.p.s.a., należy wykazać, iż Sąd pierwszej instancji – rozpoznając skargę – dokonał oceny pod względem zgodności z prawem innej sprawy (w znaczeniu przedmiotowym i podmiotowym) lub z przekroczeniem granic danej sprawy, albo też że w okolicznościach tej sprawy sąd powinien był wyjść poza granice zakreślone zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną w niej podstawą prawną, a tego nie uczynił, i że owo zaniechanie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Taki stan rzeczy w rozpoznawanej sprawie jednak nie zachodzi.

Natomiast odnosząc się do pozostałych zarzutów naruszenia przepisów postępowania, zawartych w pkt I ppkt 1 *petitum* skargi kasacyjnej, tj. zarzutów naruszenia art. 7, art. 8, art. 77 § 1, art. 80 k.p.a. oraz w związku z art. 77 § 4 k.p.a., art. 107 § 3 i art. 78 § 1 k.p.a. należy stwierdzić, że uchylają się

one spod kontroli kasacyjnej, gdyż są wadliwie skonstruowane ze względów formalnych. Mianowicie, generalnym ich mankamentem jest całkowity brak wykazania, na czym polegało naruszenie przez Sąd pierwszej instancji tych przepisów, jak również brak wykazania, iż uchybienia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak to wymaga przepis art. 174 pkt 2 p.p.s.a.

Warunkiem koniecznym skargi kasacyjnej jest uzasadnienie wskazanych zarzutów. Wynika to z treści art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Zarzut kasacyjny polega na wskazaniu przepisu naruszonego przez skarżony wyrok, natomiast jego uzasadnienie, to wyjaśnienie na czym polega jego naruszenie, wskazanie jak przepis powinien być stosowany oraz określenie wpływu naruszenia na rozstrzygnięcie. Braki w tym zakresie nie pozwalają Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu dokonać kontroli zaskarżonego wyroku, bowiem Sąd drugiej instancji nie może z urzędu ustalać zakresu ani podstaw kontroli kasacyjnej.

Przechodząc do zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego wskazanych w pkt II ppkt 1 i 2 *petitum* skargi kasacyjnej, tj. zarzutu naruszenia art. 131 ust. 2 pkt 1 i art. 164 p.w.p. przez błędną ich wykładnię i niewłaściwe zastosowanie – należy stwierdzić, że są one nieusprawiedliwione.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej wykładni art. 164 p.w.p. i właściwie zastosował ten przepis, trafnie uznając, że wnioskodawca legitymował się interesem prawnym składając wniosek o unieważnienie prawa ochronnego na sporny znak towarowy MICHAŁKI. W tym miejscu nie ma potrzeby powtarzania słusznej w tym względzie argumentacji Sądu pierwszej instancji, zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Zarzucając błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p. autor skargi kasacyjnej podniósł, że Sąd pierwszej instancji odstąpił od oceny zasady złej wiary w sposób całościowy, z uwzględnieniem całokształtu istotnych okoliczności sprawy, uznając jednocześnie za istotny czynnik fakt posiadania wiedzy przez skarżącego o tym, że przed zgłoszeniem spornego znaku był on używany także przez inne podmioty dla takich samych towarów.

Najpierw zaznaczyć, że Sąd pierwszej instancji – dzieląc stanowisko Urzędu Patentowego – prawidłowo wyłożył, a następnie właściwie zastosował art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p.

Wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej – Sąd pierwszej instancji trafnie zaznaczył, że dla stwierdzenia nieuczciwego zachowania nie wystarczy sama wiedza o używaniu identycznego lub podobnego znaku przez innych przedsiębiorców albo sam fakt podobieństwa bądź identyczności oznaczeń. Jak trafnie podkreślił Sąd pierwszej instancji, dzieląc w tej kwestii stanowisko Urzędu Patentowego – kryterium decydującym, świadczącym o złej

lub dobrej wierze uprawnionego, jest całokształt okoliczności dotyczący stanu świadomości uprawnionego w dacie zgłoszenia spornego znaku. Tylko zła wiara istniejąca w dacie zgłoszenia znaku do rejestracji jest podstawą do jego unieważnienia, bowiem tylko wtedy można mówić o istnieniu negatywnej przesłanki rejestracyjnej. Dla oceny złej wiary zgłaszającego istotne znaczenie ma zamiar naganny z punktu widzenia zasad uczciwości. Jest tak wówczas, gdy zgłoszenie znaku jest dokonywane w celu zablokowania zgłoszenia lub zablokowania używania oznaczenia podmiotowi używającemu to oznaczenie na rynku, bądź wyeliminowania konkurenta z zamiarem przechwycenia jego klienteli (por. m.in. wyroki NSA: z 21 października 2015 r., II GSK 1912/14; z 3 września 2013 r., II GSK 912/12).

Dla stwierdzenia złej wiary zgłaszającego znak towarowy – w rozumieniu art. 131 ust. 2 pkt 1 p.w.p. – kluczowa jest nieuczciwość jego zachowania, którą należy kwalifikować w oparciu o całokształt okoliczności sprawy, biorąc pod uwagę wykorzystanie systemu formalnej ochrony znaków sprzecznego z podstawową funkcją znaków, tzn. z funkcją oznaczenia pochodzenia znaku od określonego przedsiębiorcy, a także niezgodnie z interesami innych uczestników tego systemu, którzy używają w obrocie identycznego lub podobnego oznaczenia dla tych samych lub podobnych towarów.

Uwzględniając, że znak towarowy ma być używany dla odróżniania towarów – zgłoszenie znaku towarowego w innym celu pozwala przyjąć, iż zgłoszenie znaku zostało dokonane w złej wierze (zob. K. Szczepanowska-Kozłowska /w:/ *System Prawa Prywatnego. Prawo własności przemysłowej*, t. 14B, R. Skubisz (red.), Warszawa 2012, s. 618; U. Promińska, *Znak towarowy /w:/ Prawo własności przemysłowej*, U. Promińska (red.), Warszawa 2005, s. 216).

Przenosząc te wywody na grunt niepodważonego przez autora skargi kasacyjnej stanu faktycznego, właśnie z takim nieuczciwym zamiarem po stronie uprawnionego do spornego znaku towarowego mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Sąd pierwszej instancji trafnie podzielił stanowisko Urzędu Patentowego, że zgłoszenie do ochrony spornego znaku towarowego przez uprawnionego w 2002 r. nie miało na celu odróżniania jego towarów od towarów innych przedsiębiorców, którzy także stosowali identyczne oznaczenie „michałki” dla cukierków czekoladowych z odpowiednim nadzieniem. Ogół informacji, jakimi dysponował uprawniony, w momencie zgłoszenia spornego oznaczenia do ochrony, świadczy o tym, że dążył on celowo do uzyskania prawa wyłącznego będąc świadomym określonej praktyki handlowej innych przedsiębiorstw, podlegających wcześniej byłemu Z. Nieuczciwy zamiar był to zamiar uniemożliwienia przez uprawnionego, zgłaszającego sporny znak towarowy „michałki”, dalszego używania tego oznaczenia przez innych przedsiębiorców (por. wyrok TSUE z 11 czerwca 2009 r., C-529/07, w sprawie

Chocoladefabriken Lindt & Sprüngli AG przeciwko Franz Hauswirth GmbH, EU:C:2009:361).

Z tych wszystkich przyczyn Naczelny Sąd Administracyjny nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej i orzekł jak w sentencji wyroku na mocy art. 184 p.p.s.a.

22

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 lipca 2024 r.
(III FSK 1100/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Stanisław Bogucki

Sędziowie: NSA Bogusław Dauter (sprawozdawca), del. WSA Anna Sokołowska

Odpowiednie stosowanie zasad ogólnych postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym, na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.) musi nastąpić przy uwzględnieniu specyfiki charakteryzującego się przymusowością postępowania egzekucyjnego, rządzących tym postępowaniem zasad, w tym zwłaszcza zasady efektywności i skuteczności stosowania środków egzekucyjnych prowadzących do wykonania obowiązku.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł na podstawie art. 184 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 Lublinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 maja 2023 r. w sprawie ze skargi K.P. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 9 grudnia 2022 r., nr 0601-IEE.711.299.2022.2, w przedmiocie egzekucji świadczeń pieniężnych.

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

Wyrokiem z 10 maja 2023 r., I SA/Lu 108/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) w sprawie ze skargi

K.P. (dalej: strona skarżąca) na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: Dyrektor Izby albo organ) z 9 grudnia 2022 r., w przedmiocie egzekucji świadczeń pieniężnych, uchylił zaskarżone postanowienie oraz postanowienie organu pierwszej instancji, a także zasądził zwrot kosztów postępowania.

Organ w skardze kasacyjnej zarzucił zaskarżonemu wyrokowi:

I. Naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 18 oraz w związku z art. 38 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.; dalej: u.p.e.a.), w związku z art. 6, art. 8 oraz art. 9 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; dalej: k.p.a.) przez błędne przyjęcie, że odpowiednie zastosowanie wymienionych wyżej przepisów tego kodeksu, w stanie faktycznym sprawy, polegało na ich zastosowaniu wprost, podczas gdy takie twierdzenie jest nieuzasadnione albowiem ich zastosowanie stałoby w sprzeczności ze specyfiką postępowania egzekucyjnego a nadto przepisy ustawy egzekucyjnej nie nakładają na organ obowiązku poinformowania osoby trzeciej o przysługującym jej uprawnieniu do złożenia żądania wyłączenia spod egzekucji;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 18 u.p.e.a. w związku z art. 6, art. 8, art. 9 k.p.a. oraz w związku z art. 58 k.p.a. przez błędne przyjęcie, że skarżący uprawdopodobnił brak swojej winy w uchybieniu terminu do wniesienia wniosku o wyłączenie wierzytelności z rachunku bankowego spod egzekucji;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 38 u.p.e.a. oraz w związku z art. 18 u.p.e.a. w związku z art. 6, art. 8, art. 9 k.p.a. przez błędne przyjęcie, że w stanie faktycznym skarżący posiada status dłużnika zajętej wierzytelności oraz że w takiej sytuacji w stosunku do niego znajdują zastosowanie przepisy art. 38 u.p.e.a. do którego znajdują zastosowania zasady postępowania regulowane przepisami art. 6, art. 8 i art. 9 k.p.a., podczas gdy organy prawidłowo przyjęły, że skarżącego należy traktować jako osobę trzecią, której status i przysługujące uprawnienia regulowane są w art. 38 u.p.e.a., który nie nakłada obowiązku informacyjnego o przysługującym mu w toku egzekucji środka zaskarżenia, i do którego nie znajdują zastosowania zasady postępowania regulowane przepisami art. 6, art. 8 i art. 9 k.p.a.

Organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, a także zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Do pisma z 25 sierpnia 2023 r. skarżący dołączył pismo z 9 sierpnia 2023 r. zatytułowane „odpowiedź na skargę kasacyjną”. W piśmie tym przedstawił swoje stanowisko w sprawie wnosząc o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Zarządzeniem z 22 maja 2024 r. Przewodniczący Wydziału III Izby Finansowej, na podstawie art. 182 § 2 p.p.s.a., skierował sprawę na posiedzenie niejawnie.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw.

Istotą niniejszej sprawy jest ocena czy okoliczności faktyczne sprawy pozwalają na przyjęcie, że skarżący uprawdopodobnił brak winy w uchybieniu terminu do złożenia wniosku o wyłączenie spod egzekucji składnika majątkowego.

W pierwszej kolejności rozważenia wymaga zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 18 oraz w związku z art. 38 u.p.e.a. w związku z art. 6, art. 8 oraz art. 9 k.p.a. Najistotniejszą kwestią dla tych rozważań jest wykładnia art. 18 u.p.e.a. w powiązaniu z art. 6, art. 8 i art. 9 k.p.a.

Stosownie do art. 18 u.p.e.a. jeżeli przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego stosuje się odpowiednio.

Zauważyć należy, że przepisy k.p.a. mają zastosowanie w postępowaniu egzekucyjnym tylko w sprawach, które nie są uregulowane „inaczej”. Ponadto, nawet wówczas, gdy zachodzi potrzeba ich stosowania należy czynić to w myśl zapisu ustawowego „odpowiednio”, a nie wprost. Odpowiednie stosowanie określonych przepisów k.p.a. w zależności od przedmiotu regulacji prowadzić może do stosowania tych przepisów w pełnym zakresie (w ich bezpośrednim brzmieniu), zastosowania ich z odpowiednimi modyfikacjami lub do odmowy zastosowania przepisu z uwagi na odmienne unormowanie pewnych kwestii w u.p.e.a. Odpowiednie stosowanie prawa może zatem prowadzić do wniosku, że pewne unormowania przepisu, do którego nastąpiło odesłanie znajdują zastosowanie do instytucji regulowanej przez przepis odsyłający, inne natomiast nie mogą znaleźć takiego zastosowania. To oznacza, że „odpowiednie” zastosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym może być stosowane tylko w takim zakresie i w taki sposób, żeby uzupełniać, a nie modyfikować przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Powyższe ustalenia znajdują zastosowanie w zakresie interpretacji odpowiedniego zastosowania zasad ogólnych postępowania administracyjnego (art. 6–16 k.p.a.). Należy zwrócić uwagę, że skoro do u.p.e.a. wprowadzono

zasady ogólne i szczególne przepisy procesowe, to one powinny być stosowane w pierwszej kolejności w postępowaniu egzekucyjnym. Uzupełniające zastosowanie przepisów k.p.a. możliwe jest wyłącznie w sytuacji, kiedy nie stoi to w sprzeczności z celami u.p.e.a. (zob. wyrok NSA z 17 maja 2010 r., II OSK 872/09; D. Jankowiak, *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym. Komentarz*, Wrocław 2011, str. 270–271). W związku z tym odpowiednie stosowanie zasad ogólnych postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym, musi nastąpić przy uwzględnieniu specyfiki – charakteryzującego się przymusowością – postępowania egzekucyjnego, rządzących tym postępowaniem zasad, w tym zwłaszcza zasady efektywności i skuteczności stosowania środków egzekucyjnych prowadzących do wykonania obowiązku.

Przedstawione rozważania prowadzą do konstatacji, że w postępowaniu egzekucyjnym wynikająca z art. 6 k.p.a. – zasada praworządności, art. 8 k.p.a. – zasada zaufania do władzy publicznej oraz art. 9 k.p.a. – zasada informowania stron, stosowane są odpowiednio.

W myśl art. 9 k.p.a. organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznamośności prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Skarżący kasacyjnie organ argumentował, że ustawy egzekucyjne nie nakładają na organ obowiązku poinformowania osoby trzeciej o przysługującym jej, na podstawie art. 38 u.p.e.a., uprawnieniu do złożenia żądania wyłączenia spod egzekucji.

W orzecznictwie prezentowany jest pogląd, że organy egzekucyjne nie są zobowiązane do udzielania osobom trzecim, niebędącym stronami postępowania, informacji o przysługujących im prawach. Ustawodawca wychodzi z założenia, że to na zobowiązanym spoczywa obowiązek do powiadomienia osób trzecich, jeśli w trakcie egzekucji naruszono prawa majątkowe tych osób. Osoba trzecia, podejmując czynności zmierzające do wyłączenia spod egzekucji jej prawa, powinna we własnym interesie zapoznać się z obowiązującym w tym zakresie terminem, a w przypadku jego niedotrzymania wystąpić z prośbą o przywrócenie, uprawdopodobniając, że uchybienie nastąpiło bez jej winy (zob. wyrok NSA z 30 listopada 2000 r., SA/Sz 1419/99; wyrok WSA w Gliwicach z 19 kwietnia 2017 r., I SA/Gl 129/17; wyrok NSA z 11 października 2019 r., II FSK 3656/17).

W myśl powyższego należy uznać, że Sąd pierwszej instancji doszedł do błędnej konstatacji, że art. 9 k.p.a. zobowiązujący organ do należytego i wyczerpującego informowania stron miał wprost zastosowanie do przedmiotowego

postępowania egzekucyjnego w zakresie informowania skarżącego – osoby trzeciej. Niemniej jednak powyższe ustalenie Sądu pierwszej instancji pozostaje bez wpływu na wynik sprawy.

Biorąc powyższe pod uwagę, podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 18 oraz w związku z art. 38 u.p.e.a., w związku z art. 6, art. 8 oraz art. 9 k.p.a. okazał się niezasadny.

Oceniając zarzut naruszenia art. 58 k.p.a., należy wskazać że stosownie do jego treści, w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy (§ 1). Prośbę o przywrócenie terminu należy wniesić w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu. Jednocześnie z wniesieniem prośby należy dopełnić czynności, dla której określony był termin (§ 2). Przywrócenie terminu do złożenia prośby przewidzianej w § 2 jest niedopuszczalne (§ 3).

Istotnym warunkiem przywrócenia stronie uchybionego terminu jest uprawdopodobnienie braku winy w jego niezachowaniu. Słuszne są w tym zakresie ustalenia Sądu pierwszej instancji, że art. 58 § 1 k.p.a. wymaga „uprawdopodobnienia”, nie zaś udowodnienia braku winy. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym, niedającym pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakims fakcie. Jest to środek zwolniony od ścisłych formalności dowodowych co oznacza, iż uprawdopodobnienie wymaga wykazania danej okoliczności w stopniu mniejszym aniżeli jej udowodnienie, a ciężar takiego uprawdopodobnienia spoczywa na stronie, która wywodzi skutki prawne ze swoich twierdzeń (por. wyrok NSA z 10 listopada 2017 r., II FSK 3010/15).

W realiach rozpoznawanej sprawy należy uznać, że skarżący uprawdopodobnił brak winy w uchybieniu terminu. W tym zakresie należy mieć na uwadze szczególnie charakter postępowania egzekucyjnego względem osoby trzeciej. Przejawia się on m.in. w braku przepisu obligującego organ do szczegółowego informowania skarżącego jako osoby trzeciej o podejmowanych wobec jego rzeczy lub praw majątkowych czynnościach i przysługujących mu w związku z tym uprawnieniach, m.in. możliwości skorzystania z instytucji wskazanej w art. 38 § 1 u.p.e.a. Okoliczności te rzutują na ocenę przesłanki winy. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżący miał prawo nie wiedzieć, jakie środki prawne przysługują mu w sprawie. W szczególności należy zwrócić uwagę, że organ kierował do skarżącego pisma, z których wynikały uprawnienia zobowiązanego, a nie osoby trzeciej, co wprowadziło skarżącego w błąd i ostatecznie doprowadziło do złożenia przez niego zarzutu w postępowaniu egzekucyjnym, a następnie – po otrzymaniu postanowienia organu z 21 września 2022 r. – do złożenia z opóźnieniem wniosku o wyłączenie spod

egzekucji. Skarżący podjął czynności w sprawie, jednak błędnie przekonany o swoim statusie i przysługujących uprawnieniach skorzystał z przysługującego osobie zobowiązanej wniesienia zarzutu, a nie uprawnienia osoby trzeciej – wyłączenia spod egzekucji składnika majątkowego.

W konsekwencji powyższego niezasadny jest zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 18 u.p.e.a., w związku z art. 6, art. 8, art. 9 k.p.a. oraz w związku z art. 58 k.p.a.

Przechodząc do ostatniego sformułowanego w skardze kasacyjnej zarzutu należy wskazać, że organ naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. upatruje w naruszeniu art. 38 u.p.e.a. oraz art. 18 u.p.e.a. w związku z art. 6, art. 8, art. 9 k.p.a. Mając na uwadze przedstawione powyżej rozważania, w przedmiocie tych przepisów, uznać należało, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku odpowiada wymaganiom stawianym przez art. 141 § 4 p.p.s.a. W szczególności zawiera zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie, a także wypowiedź co do wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia zarzutów skargi.

Sąd pierwszej instancji w dostateczny sposób wyjaśnił motywy podjętego rozstrzygnięcia i co istotne, wyrok poddaje się kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tym samym zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 38 u.p.e.a., oraz w związku z art. 18 u.p.e.a. w związku z art. 6, art. 8, art. 9 k.p.a. okazał się niezasadny.

Odnosząc się do zawartego w piśmie zatytułowanym „odpowiedź na skargę kasacyjną” wniosku o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, wyjaśnić należy, że w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2012 r., II FPS 4/12 wskazano, że art. 204 i art. 205 § 2–4 w związku z art. 207 § 1 p.p.s.a. wraz z właściwymi przepisami odrębnymi, do których odsyła art. 205 § 2 i 3 tej ustawy, stanowią podstawę do zasądzenia zwrotu kosztów za wniesienie sporządzonej przez profesjonalnego pełnomocnika odpowiedzi na skargę kasacyjną. Jednocześnie w uzasadnieniu tej uchwały wskazano, że zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego może mieć miejsce w przypadku wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną zgodnie z wymogami określonymi w art. 179 p.p.s.a., tj. w terminie 14 dni od doręczenia stronie skargi kasacyjnej. Wymóg ten nie został przez skarżącego spełniony, gdyż nie wniósł on w terminie odpowiedzi na skargę kasacyjną. Do Sądu pierwszej instancji wpłynęła wprawdzie odpowiedź na skargę kasacyjną, lecz została ona zwrócona na podstawie art. 66 § 1 p.p.s.a. W konsekwencji jej wniesienie nie wywołało skutków prawnych.

Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w wyroku.

23

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 11 lipca 2024 r.
(II FSK 1269/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz (sprawozdawca), del. WSA Alicja Polańska

Przewidziany w art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) zakaz wszczęcia postępowania podatkowego po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej nie dotyczy przypadku późniejszego stwierdzenia nieprawidłowości, których w trakcie wcześniejszych kontroli podatkowej nie ujawniono.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) skargę kasacyjną P.G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie ze skargi P.G. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 2 grudnia 2022 r., nr (...), w przedmiocie straty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a. powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od P.G. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 24 marca 2021 r., I SA/Kr 197/21, w sprawie ze skargi P.G. (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (dalej: Dyrektor Izby albo DIAS) z 2 grudnia 2020 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2014 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) oddalił skargę.

Pełnomocnik skarżącego wniósł skargę kasacyjną i zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając mu naruszenie:

I. Przepisów postępowania, które to naruszenie miało istotny wpływ na treść wyroku, o którym mowa w art. 174 pkt 2 p.p.s.a, to jest naruszenie:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: Konwencja) w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, str. 1 ze zm.; dalej: Karta Praw Podstawowych) w związku z następującymi przepisami:

1) art. 191 w związku z art. 122 w związku z art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.) przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającego na:

a) dokonaniu oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego w sposób dowolny, stojący w sprzeczności z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, przy jednoczesnym pominięciu istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych wynikających z całokształtu zebranego materiału dowodowego;

b) stwierdzeniu zaistnienia okoliczności mających istotne znaczenie dla sprawy (dokonanie przez podatnika nieudokumentowanych podatkowo dostaw krajowych), która to okoliczność nie znajduje żadnego potwierdzenia w zebranych materiale dowodowym;

c) przeprowadzeniu oceny zebranego materiału dowodowego w sposób mający potwierdzić z góry przyjętą przez organy podatkowe tezę o wadliwości rozliczeń podatkowych kontrolowanego;

2) art. 121 i art. 123 o.p. przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającego na przeprowadzenie postępowania w sposób ograniczający prawo podatnika do czynnego udziału w postępowaniu;

3) art. 121 o.p., art. 2 Konstytucji RP oraz art. 47 Karty Praw Podstawowych przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającego na naruszeniu zasady dobrej administracji, oraz zasady uzasadnionych oczekiwań na skutek zakwestionowania podatnikowi rozliczenia podatkowego transakcji dokonanych z G. s.r.o., W. sp. z o. o., M. sp. z o. o., Q. sp. z o. o. w badanym okresie w sytuacji, gdy transakcje te weryfikowane były w ramach kontroli podatkowej prowadzonej już w roku 2014 przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. (kontrolowane okresy: 1 sierpnia 2014 r. – 30 września 2014 r. oraz 1 października 2014 r. – 31 października 2014 r.), podczas której nie stwierdzono uchybień po stronie podatnika;

4) art. 121 § 1, art. 122 i art. 123 § 1 w związku z art. 178 § 1 i 2 o.p. w związku z art. 41, art. 47 Karty Praw Podstawowych poprzez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającego na odmowie podatnikowi prawa dostępu do pełnych akt:

a) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora UKS w Krakowie w sprawie M. Sp. z o. o.;

b) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. w sprawie W. Sp. z o. o. o wskazanym numerze;

c) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. w sprawie W. Sp. z o. o.;

d) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora UKS we Wrocławiu w sprawie S. sp. z o.o.;

e) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora UKS w Zielonej Górze w sprawie T. sp. z o.o.;

f) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. w sprawie T. sp. z o.o.;

g) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora UKS w Gdańsku w sprawie T. sp. z o.o.;

h) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora UKS w Gdańsku w sprawie T. sp. z o.o.;

i) postępowania kontrolnego prowadzonego przez Naczelnika (...) w Krakowie w sprawie L. Ltd. sp. z o.o.;

– a więc przez naruszenie prawa podatnika do czynnego udziału w postępowaniu, prawa do uczciwego procesu, prawa do obrony, jak również prawa podatnika do dobrej administracji;

5) art. 178 § 3 o.p. przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającego na nierozpatrzeniu wniosku strony o dostarczenie jej kopii płyt DVD zawierających materiał dowodowy załączony do akt wyłącznie w formie elektronicznej, a więc przez niezastosowanie ww. przepisów p.p.s.a. w stosunku do zaskarżonej decyzji oraz dokonanie błędnej oceny działań organów podatkowych wyrażającej się w oddaleniu skargi, pomimo iż całokształt okoliczności sprawy wskazuje, iż organy podatkowe dopuściły się naruszeń prawa proceduralnego mających istotny wpływ na treść wyroku, bo gdyby sąd dopatrzył się powyższych uchybień organów podatkowych, wydałby wyrok uchylający decyzje organów pierwszej i drugiej instancji.

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych w związku z art. 187 § 1 o.p. w związku z art. 190 § 2 o.p. w związku z art. 191 o.p. w związku z art. 192 o.p. w związku z art. 122 o.p. w związku z art. 229 o.p. przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającą na wydaniu decyzji, w oparciu o niekompletny materiał dowodowy przez:

a) zaniechanie przesłuchania w ramach uzupełniającego postępowania dowodowego kluczowego świadka przez odmowę przeprowadzenia wnioskowego przez podatnika dowodu postanowieniem z dnia 17 września 2020 r.;

b) odmowę przeprowadzenia wnioskowanych dowodów z dokumentów załączonych do wniosku dowodowego z dnia 23 listopada 2020 r. potwierdzających wadliwość ustaleń organów podatkowych oraz prawidłowość i rzetelność niezasadnie kwestionowanych transakcji dokonywanych przez podatnika, przez odmowę przeprowadzenia wnioskowanych przez podatnika dowodów postanowieniem z dnia 2 grudnia 2020 r.;

c) oparcie rozstrzygnięcia wyłącznie na części zebranego w sprawie materiału dowodowego, często niedotyczącego okresu objętego postępowaniem, a pozyskanego z akt innych postępowań karnych i podatkowych, w tym na decyzjach podatkowych wydanych wobec kontrahentów podatnika, przy jednoczesnym pominięciu innych dowodów oraz istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych wynikających z całokształtu zebranego materiału dowodowego;

d) oparcie rozstrzygnięcia na okolicznościach wynikających z decyzji wydanych wobec kontrahentów podatnika bez jednoczesnego wzięcia pod uwagę sformułowanego przez stronę przeciwdowodu w postaci wyjaśnień i okoliczności podnoszonych przez podatnika, a także pominięcia sprzeczności treści wspomnianych decyzji z innymi elementami zebranego w sprawie materiału dowodowego, a przez to przyjęcia jako postawy faktycznej wyroku stanu faktycznego sprawy wadliwie ustalonego przez stronę przeciwną;

3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych w związku z art. 191 w związku z art. 122 o.p. przez aprobatę dla działania organów obu instancji polegającą na dokonaniu dowolnej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego, w sposób sprzeczny z regułami logiki i doświadczenia życiowego, przez:

a) dokonanie oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego bez uwzględnienia specyfiki branży, w której podatnik prowadzi działalność gospodarczą;

b) przyjęcie wiarygodności części zebranego w sprawie materiału dowodowego z jednoczesnym pominięciem okoliczności wynikających z całokształtu materiału dowodowego, które tej wiarygodności przeczą, jak również odmówienie wiarygodności elementom materiału dowodowego przemawiającym na korzyść podatnika z zaniechaniem wskazania logicznej argumentacji uzasadniającej tego typu działanie;

c) wyciąganie na podstawie zebranego materiału dowodowego wniosków, które nie znajdują oparcia w analizowanych dowodach;

– a więc poprzez nieuchylenie decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji i dokonanie błędnej oceny działań organów podatkowych wyrażającej się w oddaleniu skargi, pomimo iż całokształt okoliczności sprawy wskazuje, iż organy podatkowe reprezentowały stanowisko *stricte*

profiskalne, dały wiarę wyłącznie okolicznościom, które przemawiały na niekorzyść strony, niewyczerpująco wyjaśniły przesłanki, którymi się kierowały wydając decyzję, nie przeprowadziły w toku postępowania wszystkich dowodów, o których przeprowadzenie wniosowała strona, nie zebrały całego materiału dowodowego, a zebrany oceniły nieprawidłowo, które to naruszenie miało istotny wpływ na treść wyroku, bo gdyby Sąd dopatrzył się powyższych uchybień organów podatkowych, wydałby wyrok uchylający zaskarżaną przez stronę decyzję;

4. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych w związku z art. 191 o.p. w zakresie przyjęcia, iż organy obu instancji nie dokonały oceny zebranego materiału dowodowego w sposób dowolny, rozstrzygając w sprawie w oparciu wyłącznie o część zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego i pomijając okoliczności wynikające z materiału dowodowego, przemawiające na korzyść podatnika, przez nieuchylenie wydanej przez stronę przeciwną decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji i dokonanie błędnej oceny działań organów podatkowych wyrażającej się w oddaleniu skargi, pomimo iż całokształt okoliczności sprawy wskazuje, iż organy podatkowe reprezentowały stanowisko *stricte* profiskalne, dały wiarę wyłącznie okolicznościom, które przemawiały na niekorzyść strony, niewyczerpująco wyjaśniły przesłanki, którymi się kierowały wydając decyzję, nie przeprowadziły w toku postępowania wszystkich dowodów, o których przeprowadzenie wniosowała strona, nie zebrały całego materiału dowodowego, a zebrany oceniły nieprawidłowo, które to naruszenie miało istotny wpływ na treść wyroku, bo gdyby Sąd dopatrzył się powyższych uchybień organów podatkowych, wydałby wyrok uchylający zaskarżaną przez stronę decyzję;

5. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych, w związku z następującymi przepisami:

a) art. 193 § 4 o.p. w zakresie zaaprobowania stanowisk organów obu instancji, że zapisy zawarte w księgach podatkowych podatnika za rok 2014 r. prowadzone były nierzetelnie i nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego;

b) art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (...) w związku z art. 202 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.), art. 24 o.p. w zakresie utrzymania w mocy decyzji określającej podatnikowi wysokość straty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. i wskazanie w tejże decyzji, że strona w okresie objętym postępowaniem kontrolnym zawyżyła wartość poniesionej straty podatkowej;

c) art. 233 § 1 w związku z art. 21 § 3 o.p. w zakresie utrzymania w mocy decyzji określającej podatnikowi wysokość straty w podatku dochodowym od osób fizycznych i wskazanie w tejże decyzji, że podatnik w okresie objętym postępowaniem kontrolnym dokonał nieprawidłowych rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych, podczas gdy rozliczenie podatnika w kontrolowanym okresie miało charakter prawidłowy, co wynika z całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego

– przez nieuchylenie decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji i dokonanie błędnej oceny działań organów podatkowych wyrażającej się w oddaleniu skargi, pomimo iż całokształt okoliczności sprawy wskazuje, iż organy podatkowe reprezentowały stanowisko *stricte* profiskalne, dały wiarę wyłącznie okolicznościom, które przemawiały na niekorzyść strony, niewyczerpująco wyjaśniły przesłanki, którymi się kierowały wydając decyzję, nie przeprowadziły w toku postępowania wszystkich dowodów, o których przeprowadzenie wnioskowała strona, nie zebrały całego materiału dowodowego, a zebrany oceniły nieprawidłowo, które to naruszenie miało istotny wpływ na treść wyroku, bo gdyby Sąd dopatrzył się powyższych uchybień organów podatkowych, wydałby wyrok uchylający zaskarżaną przez stronę decyzję;

6. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. oraz w związku z art. 191 o.p. w związku z art. 187 § 1 o.p. w związku z art. 122 o.p.:

a) w zakresie bezzasadnego przyjęcia, iż transakcje realizowane przez podatnika w kwestionowanym przez organ zakresie miały charakter fikcyjny, podczas gdy całokształt zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wskazuje jednoznacznie, iż w ramach ww. transakcji podatnik dokonywał obrotu towarami, którymi władał jak właściciel i które to towary dostarczane były kontrahentom – co na żadnym etapie sprawy podatkowej nie było kwestionowane;

b) w zakresie bezzasadnego przyjęcia, iż skarżący świadomie brał udział w procederze oszustwa podatkowego, podczas gdy zgromadzony w sprawie materiał dowodowy w żadnej mierze nie potwierdza rzeczonego stanowiska, a co więcej – wskazuje jednoznacznie, iż realizując kwestionowane transakcje gospodarcze, podatnik działał w dobrej wierze oraz nie wiedział i nie mógł wiedzieć o nadużyciach prawa podatkowego, jakich mieli dopuszczać się jej kontrahenci, a przez to przyjęcia – jako postawy faktycznej wyroku – stanu faktycznego sprawy wadliwie ustalonego przez stronę przeciwną;

7. art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 3 § 1 p.p.s.a. polegające na sporządzeniu wadliwego uzasadnienia wyroku, pozbawionego logicznej i konkretnej argumentacji Sądu pierwszej instancji, odnoszącej się do istoty stawianych

przez skarżącego zarzutów, a także poddającego w wątpliwość i uniemożliwiającego sprawdzenie, czy Sąd dokonał kontroli legalności działalności administracji publicznej i wydanych przez te organy decyzji administracyjnych.

II. Naruszenie prawa materialnego, o którym mowa w art. 174 pkt 1 p.p.s.a.:

8. art. 70 § 1, art. 59 § 1 pkt 9, art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c oraz art. 208 § 1 o.p. przez błędną ich wykładnię, polegającą na uznaniu, że w okolicznościach niniejszej sprawy doszło do wypełnienia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w rezultacie uznanie, że nie doszło do wygaśnięcia przez przedawnienie przedmiotowego zobowiązania podatkowego z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia;

9. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 151 w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 p.p.s.a. w związku z art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 w związku z art. 45 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) przez niewłaściwe zastosowanie i nieuchylenie decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji i oddalenie skargi strony skarżącej, na skutek niewłaściwego zastosowania przywołanych przepisów prawa materialnego w związku z błędnym uznaniem, iż podatnik zawyżył koszty uzyskania przychodów za 2014 r. o kwoty wynikające z faktur VAT wystawionych przez W. sp. z o. o., M. sp. z o. o. i Q. sp. z o. o., które rzekomo nie dokumentują rzeczywistych transakcji gospodarczych, co przełożyło się także na niedostrzeżenie przez Sąd pierwszej instancji naruszenia ww. regulacji przez stronę przeciwną, na skutek czego Sąd pierwszej instancji w sposób nieuzasadniony oddalił skargę, podczas gdy – ze względu na naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż skutkowało utrzymaniem w mocy decyzji organu pierwszej instancji – zaskarżona decyzja powinna zostać przez Sąd uchylona.

Wskazując na powyższe, wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik organu podatkowego wniósł o oddalenie tej skargi i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm przepisanych.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu zaś bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania.

Analiza akt sprawy wskazuje, że nie zachodzi żadna z przesłanek wskazanych w art. 183 § 2 p.p.s.a. Rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego mogą zatem dotyczyć jedynie naruszeń przepisów wskazanych w skardze kasacyjnej. W świetle art. 176 § 1 i § 2 p.p.s.a. skarga kasacyjna jest sformalizowanym środkiem prawnym i powinna czynić zadość nie tylko wymaganiom określonym dla pisma w postępowaniu sądowym, lecz także przewidzianym dla niej wymaganiom, tzn. powinna zawierać prócz innych wymogów, m.in. przytoczenie podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie. Koniecznym warunkiem uznania, że strona prawidłowo powołuje się na jedną z podstaw kasacyjnych, jest wskazanie, które przepisy ustawy zostały naruszone, na czym to naruszenie polegało oraz jaki mogło mieć to wpływ na wynik sprawy. To na autorze skargi kasacyjnej ciąży zatem obowiązek konkretnego wskazania, które przepisy prawa materialnego zostały przez Sąd naruszone zaskarżonym orzeczeniem, na czym polegała ich błędna wykładnia i niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i właściwe zastosowanie. Podobnie przy naruszeniu prawa procesowego należy wskazać przepisy tego prawa naruszone przez sąd i wpływ naruszenia na wynik sprawy, czyli treść zaskarżonego orzeczenia. Zarzuty kasacyjne nieodpowiadające tym warunkom uniemożliwiają Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu ocenę ich zasadności. Sąd nie może domniemywać intencji strony i samodzielnie uzupełniać, czy też konkretyzować zarzutów kasacyjnych (por. np. wyrok NSA z 16 listopada 2011 r., II FSK 861/10). Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że autor skargi kasacyjnej – wadliwie formułując niektóre z zarzutów, a także nie uzasadniając ich w sposób prawidłowy – uniemożliwił ich pełne merytoryczne rozpoznanie.

Skarga kasacyjna zawiera zarówno zarzuty naruszenia przepisów postępowania, jak i naruszenia prawa materialnego.

Co do zasady w takiej sytuacji w pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutów procesowych. Pomimo multiplikacji zarzutów naruszeniu przepisów postępowania sformułowanych w skardze kasacyjnej ich istota, a także podstawowa oś sporu sprowadza się do kwestionowania stanowiska Sądu pierwszej instancji, który oddalając skargę, potwierdził prawidłowość ustaleń faktycznych dokonanych przez organy podatkowe i uznał, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy był wystarczający do wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez skarżącego w 2014 r. działalności gospodarczej wydatków udokumentowanych fakturami wystawionymi przez trzy spółki z o.o.: W. (na kwotę 132 000 zł – dalej: spółka W.), M. (na kwotę 105 600 zł – dalej: spółka M.) oraz Q. (na kwotę 202 246,40 zł – dalej: spółka Q.) oraz że nie dokonywał on na rzecz czeskiej spółki G. (dalej: spółka G.) wewnątrzwspólnotowych dostaw tekstyliów i obuwia na łączną kwotę

2 306 211,90 zł. Podniesione w tym zakresie naruszenia prawa procesowego koncentrują się wokół zarzutów dotyczących nieprawidłowo przeprowadzonego postępowania dowodowego, wadliwej oceny dowodów i w efekcie – dokonania wadliwych ustaleń faktycznych. Dotyczą one przede wszystkim naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1, art. 122, art. 123 § 1, art. 178 § 1, § 2 i § 3, art. 187 § 1, art. 190 § 2, art. 191, art. 192 oraz art. 194 § 4 o.p. Należy wobec tego na wstępie stwierdzić, że w rozpatrywanej sprawie Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, że organy podatkowe nie naruszyły przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik postępowania. Z akt sprawy wynika, że organy podatkowe przeprowadziły wnikliwe postępowanie dowodowe w zakresie rzetelności wystawców zakwestionowanych faktur kosztowych oraz fikcyjności dostaw wewnątrzwspólnotowych do czeskiej spółki G. Nie można było tym samym zarzucić organom podatkowym, że naruszyły zasadę prawdy obiektywnej wynikającą z art. 122 o.p. i zasadę kompletności materiału dowodowego z art. 187 § 1 o.p., które nie mogły opierać się na uwzględnieniu twierdzeń skarżącego. Dyrektor Izby, a wcześniej organ podatkowy pierwszej instancji, w zaskarżonej decyzji i poprzedzającej ją decyzji Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K., odnieśli się dlaczego określonym twierdzeniom strony skarżącej nie dali wiary i na jakiej podstawie wynikającej z materiału dowodowego sprawy. Argumentacja wskazana przez organy podatkowe w tym zakresie była logiczna, spójna i korespondowała z dowodami przeprowadzonymi w sprawie, nie naruszając zasady swobodnej oceny dowodów określonej w art. 191 o.p.

Jak trafnie wskazał WSA w Krakowie, poza dowodami wprost przemawiającymi za stanowiskiem organów podatkowych przywołać należało także potwierdzające je, obszernie i szczegółowo opisane w uzasadnieniach decyzji obiektywne, poparte szczegółowo ocenionymi dowodami okoliczności, układające się w logiczny spłot zdarzeń. Z tej perspektywy twierdzenia skarżącego abstrahują od kompleksowej wymowy prawidłowo ocenionych przez organy dowodów i wskazanych przez nie okoliczności.

Słusznie organy podatkowe stwierdziły, iż za tym, że spółka W. nie mogła być faktycznym dostawcą towarów dla skarżącego, przemawiało szereg okoliczności.

Po pierwsze – za prawidłowe należy uznać ustalenia dotyczące podmiotów, które miały rzekomo zaopatrywać tą spółkę. Żaden z nich nie prowadził rzeczywistej działalności, o czym jednoznacznie świadczyły takie fakty jak to, że nie posiadały one siedzib pod zgłoszonymi adresami, nie przedstawiały dokumentów, nie składały sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych albo w składanych deklaracjach przy niewspółmiernie wysokich obrotach deklarowały bardzo niskie kwoty podatku podlegającego wpłacie albo nadwyżki

podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w kolejnych okresach. Znamienne też jest, że zmieniały one siedziby z chwilą podjęcia wobec nich czynności przez urzędy. Ponadto nie posiadały zaplecza technicznego i kadrowego umożliwiającego handel w skali, jaka wynikała z wystawianych przez nie faktur, nie ponosiły wydatków typowych dla działalności z zakresie handlu hurtowego, jak np. związanych z transportem, magazynowaniem, pośrednictwem, czy reklamą. Prócz tego same w ewidencjach i deklaracjach rozliczały podatki na podstawie faktur wystawionych przez inne nieistniejące firmy. To mogło prowadzić tylko do jednoznacznej konkluzji, że firmy te nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej.

Po wtóre – co do samej spółki W., to na jej rachunku bankowym w całym 2014 r. odnotowano jedynie 2 wpłaty gotówki z określonym tytułem. Z faktur sprzedaży wynikało, iż zdecydowana większość faktur posiadała zapisy o zapłacie gotówką i jednocześnie brak było wpłat z tytułu sprzedaży. Co istotne brak było jakichkolwiek przelewów z tytułu nabyć dla jej rzekomych dostawców. Nie posiadała ona żadnej dokumentacji księgowej dotyczącej gospodarki magazynowej oraz przyjęć i obrotu gotówką tak z tytułu płatności, jak i z tytułu sprzedaży. Dodatkowo spółka W. dokonywała sprzedaży towarów na rzecz nabywców z marżą tak niską, że realnie nie zapewniała ona pokrycia kosztów prowadzonej działalności (w wysokości 0,07%, przy deklarowanych obrotach ponad 21 mln zł). Trafna była wobec tego ocena, że spółka ta nie prowadziła rzeczywistej działalności gospodarczej, a jej funkcjonowanie zostało ograniczone do stworzenia formalnych oznak jej prowadzenia. *De facto* spółka W. uczestniczyła w działaniach mających na celu wygenerowanie kwot podatku, służących kolejnym podmiotom do obniżenia podatku należnego od dostaw krajowych, a jednocześnie nie wykorzystywała towarów do wykonywania czynności opodatkowanych i nie wykonywała czynności opodatkowanych w postaci odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju. Skoro spółka ta nie nabywała towaru, to tym samym nie mogła dokonać jego sprzedaży, a stwarzała tylko pozory wykonywania działalności gospodarczej.

Za prawidłowe należy uznać także ustalenia faktyczne dotyczące spółki M. Identycznie jak w przypadku spółki W., również ta spółka dokonywała rzekomego nabycia towarów wyłącznie od spółek nieprowadzących rzeczywistej działalności gospodarczej. Ponadto wśród wystawców faktur dla spółki M. znalazły się podmioty posługujące się nieprawdziwymi danymi oraz wykorzystujące przerobione nazwy oraz numery identyfikacji podatkowej istniejących podmiotów. Co do operacji na jej rachunkach bankowych, to nie stwierdzono, aby wykonywała z nich płatności do rzekomych dostawców, jak również nie posiadała żadnych dowodów zapłaty za towar w gotówce. Analiza operacji na rachunkach bankowych tej spółki wykazała, że w okresie

od stycznia 2014 r. do marca 2015 r. obrót na jej rachunku bankowym stanowiły wpływy pieniężne w łącznej wysokości 20 120 228 zł, będące zapłatami za faktury, otrzymane od około 40 kontrahentów oraz wypłaty gotówkowe z konta w łącznej kwocie 18 345 380 zł, dokonywane jednak bez określenia tytułu wypłaty. Wypłat z konta dokonywały dwie osoby, które nie były ani jej udziałowcami, ani też nie pełniły w niej żadnych funkcji związanych z reprezentacją. Stwierdzono również, że były to osoby będące udziałowcem i prezesem zarządu spółki W. oraz jej pracownikiem. Pomimo podjętych starań organom podatkowym nie udało się ustalić miejsca ich pobytu i przeprowadzić z nimi żadnych czynności procesowych. Nie było można w związku z tym ustalić powiązań tych osób ze spółką M. i wyjaśnić ich roli w obrocie gotówkowym. Dodatkowo na rachunku bankowym spółki M. stwierdzono wypłaty bez wskazania osoby wypłacającej oraz wypłaty oznaczone numerycznie, którym to identyfikatorem posługiwała się prezes spółki W. Co do ustaleń dotyczących spółki M. należy także wskazać na zeznania osoby, która prowadziła na jej zlecenie księgi rachunkowe. Wynika z nich, że spółka ta nie prowadziła ewidencji magazynowej, nie prowadziła sprzedaży detalicznej, nie posiadała boksów, ani placówek, w których mogła wystawiać towary, a wynajmowała jedynie kontener o powierzchni 14 m², w którym nie mogły się pomieścić rzekomo nabywane i sprzedawane towary. Wszelakie kontakty dotyczące tej spółki utrzymywała z nim wyłącznie prezes spółki W., przy czym nie miały one osobistego charakteru. Dokumenty były przekazywane i odbierane przez tę spółkę w jednym wyznaczonym miejscu w biurze w W.

Prawidłowo zostały zaakceptowane przez Sąd *meriti* także ustalenia dotyczące spółki Q. Podobnie jak w przypadku dwóch pozostałych spółek, które miały być dostawcami skarżącego, również w tym przypadku dostawcy tej spółki nie prowadzili rzeczywistej działalności, gdyż podmioty te np. nie funkcjonowały w miejscach wskazanych, jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, ich siedzibami były w znakomitej większości wirtualne biura, nie posiadały żadnego majątku umożliwiającego prowadzenie działalności gospodarczej, ewentualne wpływy środków pieniężnych na ich rachunki bankowe były niezwłocznie wypłacane i nie odnotowano płatności z rachunków bankowych z tytułu nabywania przez nie towarów. Wśród dostawców spółki Q. figurowały także spółki W. i M., a w pozostałych przypadkach te same podmioty były dostawcami lub odbiorcami większości spółek. Ponadto w składanych deklaracjach wykazywały niskie kwoty zobowiązań lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Dodatkowo co do tej spółki – należy wskazać na zeznania samego skarżącego, który podał, że jej nie kojarzy oraz nie jest w stanie opisać współpracy z tym podmiotem.

W zakresie ustaleń faktycznych odnoszących się do braku rzeczywistej sprzedaży towarów na rzecz spółki G. również nie można uznać zasadności zarzutów skargi kasacyjnej. W tym przypadku Sąd pierwszej instancji także dokonał prawidłowej oceny ustaleń dotyczących stanu faktycznego. Podzielić wobec tego należy stanowisko organów podatkowych, że skarżący świadomie wystawiał faktury na rzecz spółki G., który to podmiot w rzeczywistości nie był odbiorcą zafakturowanych towarów. Faktury te miały jedynie uwiarygodnić i stworzyć fałszywe przeświadczenie, że towar został nabyty i odebrany przez czeski podmiot. Kwestia zaś związana z przyjęciem przez organy podatkowe, iż posiadane przez skarżącego towary zostały w rzeczywistości sprzedane na terytorium kraju nieustalonym odbiorcom, wynikała z przyjętej przez te organy koncepcji odstąpienia od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, z uwagi na zastosowanie unormowania wynikającego z art. 23 § 2 pkt 2 o.p., zgodnie z którym organ odstąpił od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, gdyż dane wynikające z ksiąg rachunkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania kontrolnego pozwoliły na określenie podstawy opodatkowania. W ramach tej instytucji organy podatkowe nie kwestionowały wolumenu obrotu i ceny sprzedaży towarów (poza kwestią zastosowania stawki podatku VAT), a jedynie przyjęto, że nie były one przedmiotem wewnątrzwspólnotowych dostaw na terytorium Republiki Czeskiej. W ramach tej procedury organy podatkowe nie były zatem zobligowane do poszukiwania i ustalania odbiorców, czy nabywców krajowych. Ustalenia w tym zakresie opierały się na dowodach przeprowadzonych przez organy podatkowe, jak i informacjach dostarczonych przez czeską administrację skarbową. Dowody te pozwalały – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – na poczynienie jednoznacznych ustaleń faktycznych co do tego, że skarżący nie dokonywał na rzecz spółki G. dostaw towarów. Wyjaśnienia skarżącego dotyczące transakcji z tym podmiotem pozostają w sprzeczności ze zgromadzonym materiałem dowodowym, w tym przede wszystkim z ustaleniami poczynionymi w ramach procedury wymiany informacji. W odniesieniu do rzekomych wewnątrzwspólnotowych dostaw, zarówno w aktach sprawy podatkowej, jak i w uzasadnieniach decyzji podatkowych organów obydwu instancji wskazano i oceniono szereg szczegółowych informacji uzyskanych od czeskiej administracji skarbowej dotyczących tego podmiotu. Ich ocena z uwagi na wymowę tych informacji jest jednoznaczna i potwierdza fikcyjność tych dostaw. Jedynie tytułem przykładu należy wskazać na sposób nawiązania kontaktu z tą spółką, a właściwie z jej pełnomocnikiem, który w istocie miał nią zarządzać bez udziału władz statutowych. Przedmiot rzekomej działalności spółki G. dotyczył właściwie wyłącznie towarów wykorzystywanych do tzw. transakcji karuzelowych (kawa, olej rzepakowy, granulát, tekstylia odzieżowe, małe AGD). Na uwagę

zasługiwały także podawane warunki rzekomego transportu towarów, formy rozliczeń, a przede wszystkim kontrole i ich wynik w miejscach „prowadzenia działalności” przez spółkę G. przeprowadzone przez czeską administrację skarbową. Brak wiedzy o faktycznej działalności tej spółki u jej prezesa w latach 2014–2015, jak również u późniejszych zarządzających tym podmiotem. Do tego dochodził brak jakiegokolwiek zatrudnienia w tej spółce i gotówkowe formy rozliczeń ze skarżącej pomimo generowania ponad dwumilionowych obrotów. Istotne były także ustalenia administracji czeskiej, co do dalszych dostaw wykonywanych rzekomo przez spółkę G. na rzecz dalszych kontrahentów z Rumunii i Bułgarii, które okazały się również fikcyjne. Za zasadne wobec tego należało uznać ustalenia, co do nierzeczywistego charakteru tych dostaw. Podkreślenia wymaga, że z materiałów uzyskanych w ramach wymiany informacji na formularzach SCAC wynika, że J.B. (prezes spółki G.), nie miał żadnej wiedzy o działalności podmiotu, którym miał rzekomo kierować. Także z zeznań skarżącego wynikało, że nie kontaktował się on nigdy z tą osobą, a jedynie z pełnomocnikiem spółki G. Należy także wskazać na niezgodności z rzeczywistością związane z twierdzeniami skarżącego co do wynajmu samochodu Renault (...), jego tankowań i dat odbioru towaru od dostawcy firmy R.A. oraz jego dalszego przekazania do czeskiej spółki G.

Podkreślenia wymaga, że ustalenia organów podatkowych poprzedzone zostały szeregiem dowodów przeprowadzonych na okoliczności związane tak z uzyskiwaniem przez skarżącego przychodów od czeskiej spółki G. w ramach wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, jak i ponoszeniem przez niego kosztów uzyskania z tytułu zakupu towarów handlowych od spółek W., M. i Q. oraz firmy R.A. Podstawowe znaczenie dla prawidłowości dokonanych ustaleń miała przede wszystkim prawidłowa ocena materiału dowodowego zgromadzonego po dość starannym postępowaniu związanym z jego pozyskaniem w ramach istniejących możliwości proceduralnych. Istotnego znaczenia dla sprawy nabiera rozstrzygnięcie, czy organy podatkowe naruszyły reguły procesowe dotyczące zbierania i oceny pozyskanych dowodów.

Należy zatem podkreślić, że zasada swobodnej oceny dowodów wyrażona w art. 191 o.p. – by nie przerodzić się w ocenę dowolną – nie może być dokonywana z pominięciem reguł oceny materiału dowodowego sformułowanych na podstawie zasad ogólnych oraz przepisów prawnych postępowania podatkowego, czy kontrolnego.

Należy wskazać następujące reguły, które winny być respektowane przy ocenie dowodów:

- 1) ocena powinna być oparta na całokształcie materiału dowodowego, tzn. z uwzględnieniem wszystkich zgromadzonych dowodów w ich funkcjonalnym powiązaniu, bez pomijania któregośkolwiek z nich;

2) wyciągane wnioski powinny być zgodne z zasadami logiki, praw naukowych oraz doświadczeniem życiowym;

3) wyciągane wnioski nie powinny być sprzeczne z innymi zebranymi w sprawie dowodami.

Podkreślenia wymaga, że za udowodnione nie mogą zostać uznane same twierdzenia podatnika, w sytuacji, gdy prawidłowa analiza przeprowadzonych dowodów nie pozwala na przyjęcie jego wersji, a jednocześnie brak jest podstaw do przyjęcia, aby w sprawie wystąpiły niedające się usunąć w drodze logicznego rozumowania wątpliwości, w tym, co do rzetelności danych operacji gospodarczych. Już proste zestawienie wielu ustalonych przez organy podatkowe faktów przeczy tezie o rzeczywistym i prawidłowym charakterze działań podejmowanych przez skarżącego. Zgodnie z normą wynikającą z art. 191 o.p. statuującą zasadę swobodnej oceny dowodów dokonywaną przez organ podatkowy, ocena ta jak wskazano powyżej, ma zostać dokonana na podstawie całego zebranego materiału dowodowego. Od tego zależy, czy dana okoliczność faktyczna została udowodniona. Nie można zaś takiej oceny opierać na podstawie pojedynczych zdarzeń, czy wypowiedzi, bądź nawet twierdzeń samego skarżącego. Nie można wobec tego zgodzić się z tym, że organy podatkowe reprezentowały stanowisko *stricte* profiskalne i dały wiarę wyłącznie okolicznościom, które przemawiały na niekorzyść strony. W tym aspekcie na szczególną uwagę zasługują ustalenia organów podatkowych i ocena materiału dowodowego dotyczącego transakcji i zakupów dokonywanych w firmie R.A. Również w tym przypadku można było mówić o istnieniu wątpliwości co do charakteru rzeczywistych dostaw. Jednakże prawidłowa ocena i rozstrzyganie wątpliwości na korzyść strony doprowadziło w tym przypadku organy podatkowe do prawidłowych ustaleń, co do rzeczywistego charakteru tych transakcji z tym kontrahentem.

Zestawienie właśnie tych dwóch sytuacji, dotyczących kosztów uzyskania przychodów na podstawie faktur od R.A. z jednej strony i na podstawie faktur od spółek M., W. i Q. oraz faktur na rzecz spółki G. z drugiej, wskazuje na prawidłowość i rzetelność ustaleń organów w kontekście oceny materiału dowodowego.

Brak jest także podstaw do stwierdzenia w sprawie podatkowej naruszenia przez organy podatkowe zasady zaufania określonej w art. 121 § 1 o.p. z uwagi na to, że w 2014 r. podatnik został poddany kontroli prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w (...). za okresy od 1 sierpnia 2014 r. do 31 października 2014 r., podczas której nie stwierdzono uchybień. Przeprowadzenie w przeszłości kontroli podatkowej, w której trakcie nie stwierdzono nieprawidłowości, nie ogranicza możliwości organu podatkowego w zakresie badania w późniejszym terminie ponownie tego samego okresu rozliczeniowego. Zakaz

wszczynania postępowania podatkowego, przewidziany w art. 165b § 1 o.p., dotyczy jedynie przypadku ujawnienia nieprawidłowości przez kontrolę podatkową i możliwości wszczęcia postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Tym samym w przypadku późniejszego stwierdzenia nieprawidłowości, których nie ujawniono w trakcie wcześniejszej kontroli, nie pozbawia organu podatkowego możliwości ani ponownego przeprowadzenia kontroli podatkowej, ani późniejszego wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego, w którego efekcie zostanie określona prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego.

Nie doszło także do naruszenia prawa podatnika do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, w tym dostępu do „pełnych akt” postępowań kontrolnych prowadzonych przez inne organy podatkowe wobec kontrahentów skarżącego, jak również ich dalszych kontrahentów. Podkreślenia wymaga, że organy podatkowe nie były zobligowane do samodzielnego przeprowadzania dowodów przeprowadzonych w innych postępowaniach podatkowych. Możliwość wykorzystania takich dowodów usankcjonowana została w art. 180 § 1 o.p. Organy podatkowe są zatem uprawnione w świetle procedury podatkowej do przeniesienia na grunt postępowania podatkowego szeregu dowodów pochodzących z innych postępowań prowadzonych m.in. przez inne organy podatkowe, jak i organy kontroli skarbowej. W orzecznictwie wielokrotnie już wskazywano, że ustawa – Ordynacja podatkowa przyjmuje zasadę pośredniości w postępowaniu dowodowym, polegającą na tym, że ustalenie stanu faktycznego jest możliwe na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ w innym postępowaniu (po. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 1 czerwca 2017 r., II FSK 1387/15; z 3 czerwca 2022 r., II FSK 2699/19 oraz z 19 stycznia 2023 r., II FSK 2102.20). Organ podatkowy zatem nie tylko był uprawniony do włączenia do materiału dowodowego rozpoznawanej sprawy dowodów zebranych w innych postępowaniach, lecz wręcz był do tego zobowiązany w celu realizacji zasad prawdy materialnej oraz zupełności materiału dowodowego z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Tym samym za prawidłowe należy uznać stanowisko Sądu pierwszej instancji, że organy podatkowe miały prawo oprzeć się na materiale dowodowym zgromadzonym w toku innego postępowania, po jego włączeniu w poczet materiału dowodowego.

W takiej sytuacji zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, określona w art. 123 o.p., jest realizowana przez zaznajomienie strony z tymi dowodami w trybie art. 200 § 1 o.p. i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie. Tym samym bezzasadne są zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia art. 123 § 1 oraz art. 178 § 1, § 2 i § 3 o.p.

Nie zasługują na uwzględnienie także zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 190 § 2, art. 191, art. 192

i art. 229 o.p. W ramach tej grupy zarzutów zarzucono w skardze kasacyjnej zaniechanie, w ramach postępowania uzupełniającego, przesłuchania świadka, odmowę przeprowadzenia wnioskowanych dowodów, oparcie rozstrzygnięcia na części zebranego w sprawie materiału dowodowego i na okolicznościach wynikających z decyzji wydanych wobec kontrahentów skarżącego.

Przypomnieć w tym miejscu należy, na co zwrócono uwagę na wstępie niniejszych rozważań, że skarga kasacyjna jest sformalizowanym środkiem prawnym, a na jej autorze ciąży m.in. obowiązek konkretnego wskazania naruszenia prawa procesowego, a także jego wpływu na wynik sprawy. Domagając się uzupełnienia zgromadzonego materiału dowodowego, autor skargi kasacyjnej powinien wykazać, że środki dowodowe, które – z naruszeniem art. 187 § 1 o.p. – powinny były zostać przeprowadzone w sprawie dla celów prawidłowego ustalenia przesłanek do zastosowania ww. przepisu, mogą mieć wpływ na potwierdzenie lub zakwestionowanie istnienia tych przesłanek. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że wymieniając szereg zaniechań dowodowych w skardze kasacyjnej, nie powołano w jej *petitum* art. 188 o.p., który nakłada na stronę obowiązek sformułowania skonkretyzowanych tez dowodowych, a jedynie art. 187 § 1 o.p., który w sposób ogólny formułuje obowiązek organu podatkowego zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. W treści uzasadnienia powołano już – jako naruszony – art. 188 o.p., lecz przedstawiono jedynie w sposób ogólny i abstrakcyjny sposób rozumienia wynikającej zeń normy prawnej. Nie wiadomo zaś w czym konkretnie autor skargi kasacyjnej upatruje naruszenia tego przepisu, jakich dowodów i na jakie tezy odmówiono przeprowadzenia i jaki istotny wpływ na wynik sprawy miało to zaniechanie. Tak zatem sformułowany i uzasadniony zarzut uchyla się spod kontroli kasacyjnej. Co do oparcia rozstrzygnięcia na części materiału dowodowego, czyli na okolicznościach wynikających z decyzji wydanych wobec innych podatników, to jak wskazano powyżej ustawodawca w o.p. przyjął zasadę pośredniości przeprowadzania dowodów. Odmowa zaś dania wiarygodności twierdzeniom strony skarżącej nie oznacza, że rozstrzygnięcie organu podatkowego zostało oparte na części dowodów, czy też wyłącznie na treściach decyzji wobec innych podatników. Z uzasadnienia decyzji wynika, że analizie poddano nie tylko decyzje wydane wobec innych podmiotów, ale również wykorzystano dowody przeprowadzone zarówno w innych postępowaniach podatkowych, zgodnie z treścią art. 180 § 1 i art. 181 o.p., jak i na dowodach przeprowadzonych bezpośrednio przez organy podatkowe orzekające w obydwu instancjach w sprawie podatkowej skarżącego. Jak już wskazano co do ustaleń dotyczących poszczególnych okoliczności faktycznych, nie można mówić o naruszeniu zasady swobodnej oceny dowodów.

Bezzasadne są także zarzuty odnoszące się do nieuznania za dowód ksiąg podatkowych za 2014 r., na podstawie art. 193 § 4 o.p., z uwagi na ich nierzetelność. Skoro ustalono, że wystawione faktury, tak co do kosztów użytkowania, jak i co do dostaw wewnątrzwspólnotowych były fikcyjne, to ich zaewidencjonowanie w księgach podatkowych przesądzało o ich nierzetelności. Nieodzwierciedlanie przez księgę podatkową stanu rzeczywistego może sprowadzać się nie tylko do braku zapisów zdarzeń, które miały w rzeczywistości miejsce, ale także do ujęcia w nich zdarzeń fikcyjnych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 września 2023 r., I FSK 957/19). Tym samym prawidłowo nie uwzględniono rozliczenia skarżącego w drodze samoobliczenia i określono w decyzji na podstawie prawidłowo zastosowanego art. 24 o.p. wysokość straty za 2014 r., a nie – jak wskazano w skardze kasacyjnej – art. 21 § 3 o.p., który dotyczy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Niezasadny jest także zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera pełnego wyjaśnienia rozstrzygnięcia, czy też, że pozbawione jest „logicznej i konkretnej” argumentacji. O naruszeniu tego przepisu można mówić w przypadku, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełnia jednego z ustawowych, wymienionych w jego treści warunków. Wyrok Sądu pierwszej instancji nie będzie poddawał się kontroli sądowoadministracyjnej w przypadku braku wymaganych prawem części (np. nieprzedstawienia stanu sprawy, czy też niewskazania lub niewyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia), a także wówczas, gdy będą one co prawda obecne, niemniej jednak obejmować będą treści podane w sposób niejasny, czy też nielogiczny, uniemożliwiający jednoznaczne ustalenie stanu faktycznego i prawnego, stanowiącego podstawę kontrolowanego wyroku sądu pierwszej instancji. W zaskarżonym wyroku Sąd *a quo* przestawił zaś przyjęty jako podstawę wyrokowania stan sprawy i wyjaśnił motywy dotyczące podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Z kolei trafność stanowiska Sądu pierwszej instancji, nie może być skutecznie kwestionowana z powołaniem się na zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a.

Za całkowicie chybione należy uznać zarzuty dotyczące naruszenia prawa materialnego związane z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, tj. naruszenia art. 70 § 1, art. 59 § 1 pkt 9, art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c oraz art. 208 § 1 o.p. Jak trafnie wskazano w uzasadnieniu wyroku Sądu *meriti* weryfikacja złożonego przez skarżącego zeznania podatkowego za 2014 r. oraz wydanie i doręczenie decyzji ostatecznej winno nastąpić przed upływem przedawnienia, czyli przed końcem 2020 r. Decyzje podatkowe organów obu instancji określające wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych zostały zaś wydane i doręczone stronie

przed upływem terminu przedawnienia, tj. odpowiednio dnia 13 sierpnia 2020 r. oraz dnia 16 grudnia 2020 r., co oznacza, że w tych dniach – stosownie do art. 212 o.p. – weszły one do obrotu prawnego i stały się wiążące. Bezprzedmiotowe są zatem jakiegokolwiek rozważania co do intencjonalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego wobec skarżącego.

Za nieuzasadnione należy uznać wreszcie powielane wielokroć w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 i 2 Konwencji w związku z art. 41, art. 47 i art. 48 Karty Praw Podstawowych, gdyż w ogóle nie zostały one uzasadnione i nie wiadomo w czym autor skargi kasacyjnej upatruje ich naruszenia. Dotyczy to również podniesionych w *petitum* skargi kasacyjnej naruszeń przepisów prawa materialnego z art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 i w związku z art. 45 ust. 1 i 6 u.p.d.o.f.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ i § 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 2015 r. poz. 1804 ze zm.).

24

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 17 lipca 2024 r.
(II OW 7/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Robert Sawuła (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Andrzej Jurkiewicz, del. WSA Anna Szymańska

Organem wyższego stopnia, właściwym do rozpoznania zażalenia na postanowienie starosty o odmowie wydania na podstawie art. 122f § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.) zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy dotyczącym zgłoszenia zamiaru wykonania robót budowlanych, jest wojewoda.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na podstawie art. 15 § 1 pkt 4 oraz art. 15 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) Wojewodę Podkarpackiego jako organ właściwy do rozpoznania sprawy z wniosku Wojewody Podkarpackiego o rozstrzygnięcie sporu kompetencyjnego między Wojewodą Podkarpackim a Samorządowym Kolegium Odwoławczym w Krośnie w przedmiocie wskazania organu właściwego do rozpoznania zażalenia na postanowienie odmawiające wydania zaświadczenia.

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

Pismem z 26 marca 2024 r. Wojewoda Podkarpacki (dalej: Wojewoda), działając na podstawie art. 22 § 2 i 3 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.), w związku z art. 219, art. 144 i art. 127 § 2 k.p.a., oraz na podstawie art. 4 i art. 15 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) wniósł do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie sporu kompetencyjnego zaistniałego pomiędzy nim a Samorządowym Kolegium Odwoławczym w Krośnie (dalej: SKO lub Kolegium), dotyczącego ustalenia, który z organów jest właściwy do rozpoznania zażalenia na postanowienie Starosty L. z 29 stycznia 2024 r., znak: AB.6743.2.17.2022, odmawiające wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy.

W uzasadnieniu wniosku Wojewoda wskazał, że wskazanym wyżej postanowieniem Starosta L. – działając na podstawie art. 219 k.p.a. – odmówił A.K., prowadzącemu działalność gospodarczą pod nazwą (...) (dalej: przedsiębiorca, strona), wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy. W poczeniu postanowienia Starosta L. wskazał, że przysługuje od niego zażalenie do Kolegium.

Przedsiębiorca wniósł do SKO zażalenie na wyżej wymienione postanowienie Starosty L. z 29 stycznia 2024 r.

Zawiadomieniem z 5 marca 2024 r., znak: SKO.4100.1.507.2024, Kolegium – działając na podstawie art. 65 § 1 w związku z art. 17 pkt 1 i art. 19 k.p.a., a także art. 30 ust. 1b i ust. 5, art. 82 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.; dalej: u.p.b.) – przekazało ww. zażalenie do załatwienia według właściwości przez Wojewodę.

W uzasadnieniu zawiadomienia SKO wskazało, że

„Skoro w rozpatrywanym przypadku wniesiono zażalenie na postanowienie Starosty L. odmawiające wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy dotyczącej zgłoszenia budowy czterech budynków rekreacji

indywidualnej, a stosownie do art. 82 ust. 3 wojewoda jest organem administracji wyższego stopnia w stosunku do starosty, to organem właściwym do merytorycznego rozpatrzenia wniesionego zażalenia na postanowienie Starosty L. jest Wojewoda Podkarpacki”.

W ocenie Wojewody z powyższym stanowiskiem nie można się zgodzić, bowiem zaskarżone postanowienie wydane zostało na podstawie art. 219 k.p.a., który stanowi, że odmowa wydania zaświadczenia bądź zaświadczenia o treści żądanej przez osobę ubiegającą się o nie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Tak więc w żadnym przypadku postanowienie to nie zawiera rozstrzygnięcia z zakresu u.p.b., gdzie organem wyższego stopnia w stosunku do starosty faktycznie jest wojewoda. Jego przedmiotem było i jest wyłącznie kwestia dopuszczalności wydania zaświadczenia o żądanej treści.

Powołując się na judykaturę Wojewoda podkreślił, że przepisy k.p.a. ustanawiają generalną zasadę, zgodnie z którą organami wyższego stopnia w rozumieniu k.p.a. nad organami samorządu terytorialnego są samorządowe kolegia odwoławcze. Wyjątki od tej zasady muszą wynikać z ustaw szczególnych i takim wyjątkiem byłaby regulacja, przyznająca wojewodzie status organu wyższego stopnia w określonych sprawach dotyczących wydawania na wniosek stron, zaświadczeń z zakresu u.p.b. Takiej regulacji nie zawiera ani u.p.b., ani żaden inny akt prawny dotyczący tych kwestii.

Dalej Wojewoda zwraca uwagę, że powołany przez SKO przepis art. 82 ust. 2 i 3 u.p.b. stanowi istotnie wyjątek od zasady ustalonej w art. 17 pkt 1 k.p.a., jednakże wyjątek ten dotyczy wyłącznie spraw określonych w tej ustawie. Przepisy u.p.b. nie regulują zaś żadnych kwestii związanych z wydawaniem zaświadczeń na wniosek podmiotu zainteresowanego. Stosownie do art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 570 ze zm.; dalej: u.s.k.o.) samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia, w rozumieniu przepisów k.p.a. i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; dalej: o.p. albo Ordynacja), w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. W związku z przedstawionymi wyżej okolicznościami Wojewoda wnosi o rozstrzygnięcie zaistniałego sporu kompetencyjnego poprzez wskazanie SKO jako organu właściwego do rozpatrzenia zażalenia na postanowienie w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy.

Kolegium, w odpowiedzi na powyższy wniosek, w pierwszej kolejności zauważyło, że przedmiotem zaskarżenia jest postanowienie Starosty L. odmawiające wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy. Postanowienie to zostało wydane na wniosek strony o wydanie zaświadczenia

o milczącym załatwieniu sprawy dokonanego przez przedsiębiorcę zgłoszenia zamiaru przystąpienia do wykonania robót budowlanych polegających na budowie czterech budynków rekreacji indywidualnej, którego to zgłoszenia dokonano u Starosty L. w dniu 10 marca 2022 r. Jako podstawę wniosku wskazano wyraźnie art. 122f § 1 k.p.a., zgodnie z którym na wniosek strony organ administracji publicznej, w drodze postanowienia, wydaje zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy albo odmawia wydania takiego zaświadczenia. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, przysługuje zażalenie (art. 122f § 2 k.p.a.). Zdaniem Kolegium prawidłową podstawą wydania zaskarżonego postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia jest zatem przepis art. 122f § 2 k.p.a., nie zaś wskazany we wniosku o rozstrzygnięcie sporu kompetencyjnego art. 219 k.p.a. Według Kolegium nie można przy tym pominąć art. 122f § 3 k.p.a. wskazującego elementy, jakie powinno zawierać zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy, wśród których jest m.in.:

- powołanie podstawy prawnej (pkt 3);
- treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco (pkt 4);
- data milczącego załatwienia sprawy (pkt 5).

W ocenie Kolegium powyższe uregulowania prawne wskazują, że organ rozpatrujący zażalenie na postanowienie o milczącym załatwieniu sprawy musi zastosować nie tylko przepisy proceduralne, ale również materialnoprawne, chociażby w celu ustalenia, czy sprawa rzeczywiście została załatwiona milcząco, czy jako podstawę podano właściwe przepisy prawne, czy też w końcu jaka jest treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco i czy to rozstrzygnięcie jest prawidłowe.

Kolegium podkreśla przy tym, że zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy – wydawane w oparciu o art. 122f § 1 k.p.a. – jest szczególnym i odrębnym rodzajem zaświadczenia od zaświadczeń wydawanych w oparciu o art. 217–220 k.p.a., mimo iż zgodnie z art. 122f § 5 k.p.a. w zakresie nieuregulowanym w § 1–4 do zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy stosuje się przepisy działu VII k.p.a. Odrębność ta powoduje, że – w ocenie Kolegium – zażalenia na postanowienia w sprawie zaświadczeń o milczącym załatwieniu sprawy wydawane w oparciu o art. 122f § 2 k.p.a. powinny być rozpatrywane przez organy kompetentne do oceny merytorycznej sprawy załatwianej milcząco, a nie wyłącznie przez organy oceniające prawidłowość zastosowania przepisów proceduralnych. To rozróżnienie powoduje, że w sprawie nie mogą przemawiać za stanowiskiem Wojewody przywołane we wniosku rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdyż zapadły one na gruncie spraw dotyczących zaświadczeń wydawanych w trybie art. 217–220 k.p.a. nie zaś zaświadczeń o milczącym załatwieniu sprawy w trybie art. 122a–122h k.p.a.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 4 w związku z art. 4 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny jest właściwy do rozstrzygania m.in. sporów kompetencyjnych. Spory te powstają w związku z odmienną oceną zakresu kompetencji organów jednostek samorządu terytorialnego w rozumieniu k.p.a., a organów administracji rządowej określonej w przepisach prawa.

Jako spór kompetencyjny określa się obiektywnie istniejącą sytuację prawną, w której zachodzi rozbieżność stanowisk między organami administracji publicznej co do zakresu ich działania, w tym przede wszystkim – co do upoważnienia do załatwienia tej samej sprawy administracyjnej. Przy czym, nie chodzi o każdą sprawę, którą upoważniony jest załatwić organ administracji publicznej, ale indywidualną sprawę należącą do jego kompetencji, a więc nie tylko rozstrzyganą przez organ administracji publicznej, ale też w postępowaniu uregulowanym procedurą administracyjną. Aby można było mówić o sporze kompetencyjnym, pomiędzy organami musi zaistnieć rozbieżność stanowisk, co do zakresu ich kompetencji w odniesieniu do konkretnej, tej samej sprawy administracyjnej.

W niniejszej sprawie zaistniał pomiędzy Wojewodą Podkarpackim a Samorządowym Kolegium Odwoławczym w Krośnie, spór negatywny, ponieważ oba organy twierdzą, że nie są właściwe w sprawie rozpoznania zażalenia od postanowienia Starosty L. w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy. Tego rodzaju spór podlega zatem kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zdaniem Sądu, przy wyznaczeniu organu właściwego do rozpoznania zażalenia należy wziąć pod uwagę, że w myśl art. 17 pkt 1 k.p.a. organami wyższego stopnia w rozumieniu Kodeksu są w stosunku do organów jednostek samorządu terytorialnego – samorządowe kolegia odwoławcze, chyba że ustawy szczególne stanowią inaczej. Z kolei z art. 80 ust. 1 u.p.b. wynika, że m.in. starosta wykonuje zadania administracji architektoniczno-budowlanej. Nie ulega także wątpliwości, że – co do zasady – starosta jest organem administracji architektoniczno-budowlanej pierwszej instancji (art. 82 ust. 2 u.p.b.), a wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty (art. 82 ust. 3 u.p.b.) w sprawach, gdy pierwszy z tych organów wykonuje zadania administracji architektoniczno-budowlanej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego węzłowym zagadnieniem jest ustalenie, jaki charakter miało działanie Starosty L., który postanowieniem z 29 stycznia 2024 r. odmówił wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy w aspekcie zgłoszenia przez stronę zgłoszenia zamiaru przystąpienia do wykonania robót budowlanych polegających na budowie czterech budynków rekreacji indywidualnej. Wojewoda eksponuje, że Starosta

L. w podstawie prawnej swego postanowienia powołał się na dyspozycję art. 219 k.p.a., nadto pouczył o prawie do wniesienia zażalenia do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krośnie. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje jednak, że takie działanie Starosty L. wskazującego na właściwość instancyjną Kolegium nie było prawidłowe.

Trafnie w odpowiedzi na wniosek Wojewody Kolegium podkreśla, że podstawy do wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy, należy upatrywać w przepisach art. 122f k.p.a. Zaświadczenie takie wydawane jest wedle odrębnych reguł, niż określają to przepisy działu VII k.p.a. pt. „Zaświadczenia”, o czym świadczy chociażby to, że doręcza się go wszystkim stronom w sprawie załatwionej milcząco. Przepisy tegoż działu Kodeksu mają doń zastosowanie dopiero w zakresie nieuregulowanym w art. 122f § 1–4 k.p.a. Słusznie także Kolegium wskazuje, że elementem zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy jest m.in. treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco (art. 122f § 3 pkt 4 k.p.a.) oraz powołanie podstawy prawnej (art. 122f § 3 pkt 3 k.p.a.). Z art. 122f § 1 k.p.a. wynika, że na wniosek strony organ administracji publicznej, w drodze postanowienia, wydaje zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy albo odmawia wydania takiego postanowienia.

Nie ulega wątpliwości, że do zadań organu administracji architektoniczno-budowlanej, jakim jest starosta, należy przyjmowanie zgłoszeń o zamiarze wykonania robót budowlanych. Nie budzi wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego, że wydanie zaświadczenia o braku podstaw do wniesienia sprzeciwu, jak i sam sprzeciw wobec zgłoszenia zamiaru wykonania robót budowlanych, stanowią kompetencje organu administracji architektoniczno-budowlanej. W tych uwarunkowaniach, zdaniem Sądu wydanie zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy polegającej na zgłoszeniu zamiaru wykonania oznaczonych robót budowlanych także stanowi kompetencję organu administracji architektoniczno-budowlanej. Taki sam charakter, z punktu widzenia kwantyfikacji kompetencji organu administracji publicznej, ma odmowa, w drodze postanowienia, wydania takiego zaświadczenia. Brak jest dostatecznych argumentów, aby pomijać materialnoprawny charakter sprawy, w ramach której postanowieniem organ odmawia wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy.

Dotychczasowe rozważania prowadzą do ogólniejszego wniosku – organem wyższego stopnia, właściwym do rozpoznania zażalenia na postanowienie starosty o odmowie wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy dotyczącym zgłoszenia zamiaru wykonania robót budowlanych, jest wojewoda.

Z powyższych względów i działając na podstawie art. 15 § 1 pkt 4 oraz art. 15 § 2 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny wskazał Wojewodę Podkarpackiego jako organ właściwy do rozpoznania sprawy.

25

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 7 sierpnia 2024 r.
(III FSK 1148/23)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Jolanta Sokołowska, Wojciech Stachurski*

Wykładnia art. 6 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.), dopuszczająca obciążenie strony podatkiem obliczanym od wartości nieistniejącego wzbogacenia, jest nie do pogodzenia z konstytucyjnymi zasadami demokratycznego państwa prawnego i proporcjonalności.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 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 Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2023 r. w sprawie ze skargi D.W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 4 lipca 2022 r., nr 1401-IOM.4104.91.2022.ZM, w przedmiocie podatku od spadków i darowizn.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 6 kwietnia 2023 r., III SA/Wa 1989/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA), w wyniku rozpoznania skargi D.W. (dalej: skarżąca albo strona), uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 4 lipca 2022 r., znak: 1401-IOM.4104.91.2022.ZM, w przedmiocie podatku od spadków i darowizn oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Ursynów z 13 kwietnia 2022 r., znak: 1438-SPM.4104.247.2021.

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

W dniu 13 maja 2021 r. skarżąca złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Ursynów (dalej: Naczelnik Urzędu albo organ pierwszej instancji) zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3, w którym

wskazała nabycie w dacie 30 kwietnia 2021 r. od K.P. darowizny pieniężnej w wysokości 1 200 000 zł. W toku postępowania podatkowego 28 czerwca 2021 r. strona złożyła wydruk potwierdzenia zrealizowania transakcji – darowizny kwoty 1 200 000 zł. W dniu 30 sierpnia 2021 r. do Naczelnika wpłynęło pismo K.P. z 26 sierpnia 2021 r. o odwołaniu przekazanej skarżącej 30 kwietnia 2021 r. darowizny z uwagi na konieczność zwrotu odszkodowania. Strona potwierdziła cofnięcie darowizny w piśmie z 30 sierpnia 2021 r., w którym wskazała na przyczyny oświadczenia o cofnięciu czynności, tj. konieczności zwrotu przyznanego K.P. odszkodowania w wysokości 3 666 276 zł, z którego pochodziła darowizna. W dniu 29 grudnia 2021 r. skarżąca złożyła wydruk potwierdzenia przelewu z 20 września 2021 r. obejmującego zwrot przez K.P. kwoty stanowiącej uzyskane odszkodowanie w wysokości 3 666 276 zł na rzecz Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy.

Organ pierwszej instancji decyzją z 13 kwietnia 2022 r. ustalił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w kwocie 237 786 zł z tytułu nabycia darowizny pieniężnej od darczyńcy. Uznając, że materiał dowodowy jest kompletny oraz zgodny ze stanem faktycznym i prawnym, przyjęto za podstawę opodatkowania wartość darowizny, tj. kwotę 1 200 000 zł pomniejszoną o kwotę wolną dla III grupy podatkowej w wysokości 4 902 zł, wynikającą z treści art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.; dalej: u.p.s.d.). W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ stwierdził, że skutecznie zawarta i dokonana umowa darowizny rodzi obowiązek zapłaty podatku, zaś późniejsze jej odwołanie skutkujące przeniesieniem własności przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę pozostaje bez wpływu dla zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny.

Po rozpoznaniu odwołania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: Dyrektor Izby albo organ drugiej instancji) decyzją z 26 sierpnia 2022 r. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. W motywach rozstrzygnięcia organ odwoławczy stwierdził, że przekazane pieniądze – wbrew argumentom strony – stanowiły darowiznę, co potwierdza stwierdzenia zawarte zarówno w bankowych dokumentach przekazania kwoty 1 200 000 zł, jak i oświadczenie darczyńcy o odwołaniu darowizny oraz oświadczenie strony wyrażające zgodę na wycofanie darowizny. Pieniądze wpłynęły na rachunek bankowy skarżącej i znajdowały się na nim przez cztery miesiące, co potwierdza przyjęcie darowizny. Według organu, przeniesienie przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę, niezależnie od przyczyn odwołania darowizny, nie ma znaczenia dla ustalenia zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową. W ocenie organu odwoławczego, z akt sprawy niezbicie wynika okoliczność, że 30 kwietnia

2021 r. skarżąca otrzymała od K.P. na rachunek bankowy darowiznę środków pieniężnych w kwocie 1 200 000 zł, co oznacza, iż w oparciu o złożone 13 maja 2021 r. zeznanie podatkowe SD-3 organ podatkowy pierwszej instancji zasadnie ustalił stronie zobowiązanie podatkowe.

W wyniku rozpoznania skargi od decyzji wymiarowej organu odwoławczego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że – co do zasady – zasługuje ona na uwzględnienie, na wstępie zaznaczając, że przyjęty przez organy podatkowe wynik wykładni językowej art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. budzi uzasadnione zastrzeżenia. Na skutek odwołania darowizny środków pieniężnych i jej zwrotu darczyńcy majątek obdarowanej powrócił do stanu sprzed zawarcia umowy darowizny. Nie doszło do trwałego i wymiernego przysporzenia majątku skarżącej kosztem majątku darczyńcy. Przyjęta w sprawie wykładnia przywołanego przepisu, prowadząca do usankcjonowania obowiązku zapłaty przez stronę podatku od spadków i darowizn nie od majątku nabytego, a od środków, których nie posiada wobec ich zwrotu darczyńcy, pozostaje w oczywistej sprzeczności z *ratio legis* ustawy o podatku od spadków i darowizn, a co więcej – budzi także uzasadnione zastrzeżenia natury konstytucyjnej, bowiem w sposób oczywisty narusza wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zasadę proporcjonalności, której podstawą prawną stanowi art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Wątpliwości Sądu pierwszej instancji nie ulegało, że obciążenie skarżącej daniną publiczną, w sytuacji gdy nie wystąpił wymierny i trwały przyrost majątku, powoduje, że świadczenie to nie ma charakteru podatku od spadków i darowizn ustanowionego przepisami ustawy i ma charakter nadmierny, konsekwencją czego jest uzyskanie przezeń charakteru podobnego do środka służącego do uzyskania efektu wyłączenia lub ograniczenia prawa własności. Sąd doszedł do przekonania, że obciążenie skarżącej podatkiem od spadków i darowizn nie było prawidłowe, zapłacony podatek jest podatkiem nienależnym, zaś maksyma *dura lex sed lex* nie może być podnoszona do rangi dogmatu prawa i tym samym wiązać interpretatora jako wartość bezwzględna.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, zastępowany przez radcę prawnego, wywiódł od opisanego wyroku skargę kasacyjną, w której na podstawie art. 173 § 1 i 2, art. 175 § 1, art. 177 § 1 w związku z art. 3 § 2 pkt 1 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.) zaskarżył orzeczenie w całości.

W skardze kasacyjnej zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

1. Na podstawie art. 174 § 2 p.p.s.a. – naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. przez jego zastosowanie i uchylenie decyzji organów obu instancji z powodu naruszenia przez organy podatkowe przepisów prawa materialnego, podczas gdy organy podatkowe nie naruszyły przepisów prawa materialnego i prawidłowo zastosowały art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., uznając, że przeniesienie własności przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę pozostaje bez wpływu dla zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny;

b) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. przez jego niezastosowanie w sprawie, będące skutkiem dokonania przez Sąd pierwszej instancji błędnej kontroli legalności zaskarżonej decyzji, przejawiającej się w wadliwym uznaniu, że organy podatkowe dopuściły się naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., podczas gdy dokonanie prawidłowej kontroli legalności zaskarżonej decyzji, w szczególności prawidłowej wykładni przepisów prawa, wykluczało możliwość zastosowania dyspozycji art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a.; powyższe okoliczności powinny w efekcie stanowić dla sądu podstawę do oddalenia skargi;

2. Na podstawie art. 174 § 1 p.p.s.a. – naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało mieć wpływ na wynik sprawy, tj. błędnej wykładni art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. polegającej na nieuzasadnionym zastosowaniu wykładni systemowej i celowościowej, przejawiającej się w stwierdzeniu, że przy obliczaniu zobowiązania podatkowego nie uwzględnia się odwołania darowizny środków pieniężnych i jej zwrotu do darczyńcy, gdy majątek podatnika (obdarowanego) powrócił do stanu sprzed zawarcia umowy darowizny, podczas gdy dokonując wyprowadzenia normy prawnej, należało zastosować wykładnię językową, a w konsekwencji stwierdzić, że przeniesienie własności przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę pozostaje bez wpływu dla zobowiązania podatkowego powstałego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny, ponieważ z chwilą przyjęcia darowizny powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn, którego nie unicestwia jej późniejsze odwołanie.

W świetle tak sformułowanych zarzutów kasacyjnych Dyrektor Izby wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oraz o zasądzenie od skarżącej zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Organ rzekł się rozpoznania sprawy na rozprawie.

Skarżąca nie skorzystała z prawa do wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Pismem procesowym z 23 lipca 2024 r. skarżąca, zastępowana przez adwokata, zaprezentowała swoje stanowisko w sprawie oraz zawnioskowała

o oddalenie skargi kasacyjnej organu i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu nie zasługuje na uwzględnienie.

Kwestią sporną w rozpatrywanej sprawie pozostaje zagadnienie opodatkowania na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 1 u.p.s.d. czynności prawnej darowizny pieniężnej uzyskanej przelewem bankowym przez podatnika będącego podmiotem zakwalifikowanym do trzeciej grupy podatkowej oraz skutków prawnopodatkowych następczego jej odwołania i zwrócenia przedmiotu darowizny. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, w procesie wykładni art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. nie można posługiwać się wyłącznie językowymi regułami interpretacyjnymi, zwłaszcza w sytuacji gdy jej rezultaty podważają *ratio legis* ustawy podatkowej bądź gdy prowadzą do sprzeczności z fundamentalnymi zasadami konstytucyjnymi (zasadą demokratycznego państwa prawnego i zasadą proporcjonalności). Dokonując interpretacji art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., należy uwzględnić pozajęzykowe konteksty leżące u podstaw tej regulacji, które służą ujawnieniu rzeczywistej i pożądanej przez ustawodawcę treści przepisu. Skoro majątek obdarowanej powrócił do stanu sprzed umowy darowizny, nie doszło do trwałego i wymiernego przysporzenia w majątku skarżącej kosztem majątku darczyńcy. Zarzucając Sądowi pierwszej instancji naruszenie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. w płaszczyźnie wykładni, organ stanął tymczasem na stanowisku, że przeniesienie przedmiotu darowizny z powrotem na darczyńcę, niezależnie od przyczyn odwołania darowizny, nie ma znaczenia dla ustalenia zobowiązania podatkowego w związku z uprzednio zawartą umową darowizny i przekazaniem środków pieniężnych obdarowanej. Skutecznie zawarta i dokonana darowizna rodzi obowiązek zapłaty podatku. Dyrektor Izby powołał się przy tym na zbieżny z jego stanowiskiem pogląd prezentowany w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 stycznia 1998 r., I SA/Lu 1/97; z 11 maja 1993 r., I SA/Wr 201/93 oraz z 22 stycznia 2015 r., II FSK 2897/12.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze darowizny z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyręczonego świadczenia. Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń. Uwzględniając jedynie rozwiązania przyjęte w przywołanym przepisie oraz językowe znaczenie użytego zwrotu, można rzeczywiście dojść do wniosku, że do powstania obowiązku podatkowego wystarczy – jak

w rozpatrywanym przypadku – spełnienie przyrzeczonego świadczenia. Zdanem rozpatrującego niniejszą sprawę składu orzekającego, ustalenie istnienia obowiązku podatkowego winno nastąpić z uwzględnieniem wykładni systemowej wewnętrznej, tj. kontekstu wynikającego z pozostałej części aktu prawnego, jakim jest ustawa o podatku od spadków i darowizn, a także wykładni zewnętrznej, w tym przez interpretację mających zastosowanie przepisów podatkowych zgodnie ze standardami wpływającymi z ustawy zasadniczej (ten element został wyekspozowany w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji).

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w odniesieniu do umowy darowizny nie zawiera odesłań do regulacji prawa cywilnego. W judykaturze nie budzi niemniej wątpliwości, że definiując tę czynność prawną, należy posługiwać się stosownymi przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; dalej: k.c.). Zgodnie z art. 888 § 1 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. O ile bezspornym pozostałe, że w toku definiowania pojęcia darowizny użytego w ustawie podatkowej należy posłużyć się definicją wypracowaną na gruncie cywilistycznym, zasadnicze wątpliwości budzi proste inkorporowanie innych konstrukcji prywatnego prawa cywilnego do postępowania podatkowego, bez uwzględnienia specyfiki i jego odrębności, szczególnie gdy dany aspekt determinuje wymiar określonej daniny publicznoprawnej.

Ustawodawca w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. reguluje moment powstania obowiązku podatkowego, nie odwołuje się natomiast do skutków rozwiązania umowy darowizny, a przede wszystkim nie wskazuje na moment czasowy, z jakim należałoby skorelować prawnopodatkowe konsekwencje zniweczenia przez stronę (strony) takiego stosunku prawnego. Koncepcja, w myśl której odwołanie darowizny wywołuje skutek *ex nunc*, promowana w przytaczanych przez organ podatkowy orzeczeniach sądów administracyjnych, opiera się na cywilistycznym założeniu skutków prawnych oświadczenia woli odwołania darowizny. Kluczowe w tym przypadku znaczenie ma odpowiedź na pytanie, czy w każdym przypadku rozwiązanie to można odnosić do prawnopodatkowych konsekwencji zniweczenia umowy darowizny.

Artykuł 1 ust. 1 u.p.s.d. jednoznacznie wskazuje istotę i charakter prawny podatku od spadków i darowizn. Podatkowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy lub praw z określonych tytułów. Istota opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (podobnie zresztą jak podatkami dochodowymi) sprowadza się zatem do obłożenia tą daniną przysporzenia rzeczywistego i definitywnego. W ustawie – Kodeks cywilny przewidziano odwołanie darowizny niewykonanej (art. 896 k.c.), z powodu niedostatku

darczyńcy (art. 897 k.c.) lub rażącej niewdzięczności obdarowanego (art. 898 § 1 k.c.). Okoliczności zwrotu darowizny w niniejszej sprawie nie budzą wątpliwości, a przede wszystkim nie były kwestionowane przez organy podatkowe obu instancji.

Darczyńca pismem z 26 sierpnia 2021 r. poinformowała Naczelnika Urzędu Skarbowego o odwołaniu udzielonej darowizny z uwagi na konieczność zwrotu przyznanego jej uprzednio odszkodowania za wywłaszczoną nieruchomości. Obdarowana pismem z 27 sierpnia 2021 r. powiadomiła ten sam organ o zgodzie na odwołanie darowizny i jej zwrocie na rachunek darczyńcy. Z kolei z pisma obdarowanej z 30 sierpnia 2021 r. wynika, że nieodwołanie darowizny postawiłoby darczyńcę (91-letnią kobietę) w trudnej sytuacji. Uprawniony jest zatem wniosek, że odwołanie darowizny nastąpiło z powodu, o którym mowa w art. 897 k.c. Skądinąd organy podatkowe nie podważały skuteczności odwołania darowizny. Nie wykazano przy tym, jakoby w kontekście zaistniałych zdarzeń i dokonanych czynności prawnych (przyznanie odszkodowania darczyńcy, darowizna części środków pieniężnych z tego odszkodowania na rzecz skarżącej, roszczenie o zwrot odszkodowania, zwrot przez obdarowaną darowizny, zwrot odszkodowania przez darczyńcę) doszło do nadużycia bądź obejścia prawa podatkowego albo dokonania czynności pozornej.

Wykładni art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. należy wprowadzić dokonywać w powiązaniu z przepisami prawa cywilnego, jednak mając w uzasadnionych przypadkach na uwadze założenie autonomii prawa podatkowego. O tego rodzaju uzasadnionym przypadku można mówić, dokonując analizy skutków prawnych odwołania darowizny. O ile koncepcja odwołania darowizny ze skutkiem *ex nunc* znajduje racjonalne uzasadnienie cywilistyczne, o tyle brak jest przesłanek uzasadniających automatyczne przenoszenie skutków owego poglądu na prawo podatkowe. Skład orzekający w niniejszej sprawie jednocześnie nie neguje, że odwołanie darowizny, będące jednostronnym oświadczeniem woli złożonym przez darczyńcę obdarowanemu, stanowi prawo podmiotowe o charakterze kształtującym. Uznaje jednakże, że w świetle zaprezentowanej wykładni art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., w kontekście ustalonych realiów faktycznych sprawy i efektu jego subsumpcji pod wskazaną normę materialnoprawną, brak jest racjonalnych przesłanek uzasadniających wniosek, jakoby odwołanie darowizny było irrelewantne w procesie określania podstawy opodatkowania i nie niweczyło skutków w sferze podatkowej odwołanej czynności. Należy przyznać rację Sądowi pierwszej instancji, że w przypadku uznania w procesie subsumpcji (w płaszczyźnie zindywidualizowanej), iż kontekst faktyczny sprawy wymaga posłużenia się inną metodą wykładni treści normy aniżeli językowa, w procesie dekodowania normy zawartej w art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. (w płaszczyźnie abstrakcyjnej) uwzględnić winno się specyfikę podatkowego

prawa materialnego i konieczność respektowania podstawowych zasad konstytucyjnych, jak zasada państwa prawa, sprawiedliwości czy proporcjonalności. W tym kontekście zaznaczenia wymaga, że motywy prawne zawarte w kwestionowanym orzeczeniu w sposób wyczerpujący traktują o przyczynach eliminowania z obrotu prawnego decyzji wymiarowych obu instancji z uwagi na konieczność odejścia od prymatu wykładni językowej.

Z tego względu zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. wymaga uwzględnienia okoliczności związanej z prawnokształtującym oświadczeniem darczyńcy o odwołaniu darowizny i zwrotem darowanych środków pieniężnych przez skarżącą, co ostatecznie oznaczało brak w jej majątku przysporzenia determinującego możliwość naliczenia podatku. Jednocześnie należy zgodzić się, że uwzględniając materialnoprawny charakter ww. przepisu, wątpliwości związane z wykładnią zawartej w nim normy prawnej oraz jego subsumpcji, zasadnym jest przyznanie pierwszeństwa przepisom prawa podatkowego przed prawem cywilnym, zaś występujące i niedające się wyeliminować wątpliwości ocenić z uwzględnieniem zasady *in dubio pro tributario* (por. wyrok NSA z 29 września 2022 r., III FSK 904/21).

Prezentowane zapatrywania znajdują potwierdzenie w treści art. 7 ust. 1 u.p.s.d., zgodnie z którym podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów. Ukształtowanie przez ustawodawcę w przypadku czynności prawnej darowizny podstawy opodatkowania przez jej skorelowanie z pojęciem czystej wartości przysporzenia w majątku obdarowanego jest wyrazem rodzaju tej daniny, tj. podatku majątkowego o charakterze realnym, w którym obciążenie daniną następuje w nabywanym majątku, przy czym nabywanym w sposób definitywny, co każdorazowo wymusza dokonanie zestawienia stanu majątku podatnika sprzed obdarowania i przy uwzględnieniu definitywnego przyrostu tego majątku ponad wartość dotychczas posiadaną. Skoro finalnie, w wyniku określonego zdarzenia prawnego, dochodzi do anulacji podstawy przysporzenia i konieczności jego zwrotu, nie dochodzi tym samym do przyrostu majątku determinującego podstawę opodatkowania.

W stanie faktycznym ustalonym w sprawie przyjęcie wykładni językowej i naliczenie podatku w sytuacji braku definitywnego przysporzenia po stronie skarżącej stanowiłoby niesprawiedliwe i nieznajdujące uzasadnienia zdarzenie zbliżone w skutkach do częściowej konfiskaty majątku podatnika, wszak zobowiązanego do uiszczenia daniny o charakterze majątkowym od przysporzenia, którego finalnie nie uzyskał, koniecznego do pokrycia z własnej masy majątkowej. W zaistniałej sytuacji obciążenie strony podatkiem obliczanym od wartości nieistniejącego wzbogacenia byłoby nie do pogodzenia z konstytucyjnymi zasadami demokratycznego państwa prawnego i proporcjonalności.

Prezentowane stanowisko wpisuje się w nurt prezentowany w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakkolwiek zapadłych niekiedy na kanwie podatków dochodowych, niemniej pozostających w zbliżonych tendencjach (tytułem przykładu: wyrok NSA z 16 lutego 2017 r., II FSK 87/15; z 7 lutego 2023 r., II FSK 1518/20 czy przywołany uprzednio z 29 września 2022 r., III FSK 904/21).

W świetle poczynionych uwag za chyby należało ocenić zarzut sformułowany pod adresem Sądu pierwszej instancji, jakoby dopuścił się uchybienia w procesie wykładni, a następnie subsumpcji art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d., czego konsekwencją było przyjęcie nietrafności również zarzutu skutkowego wskazanego w pkt 2b *petitum* skargi kasacyjnej w zakresie obrazu przywołanych przepisów przez ich niezastosowanie.

Mając na względzie ogół zaprezentowanej argumentacji, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 w związku z art. 182 § 2 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną organu jako niezasadną.

26

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 12 września 2024 r.
(II OSK 2678/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Jacek Chlebny (sprawozdawca)
Sędziowie: *del.* WSA Grzegorz Antas, NSA Małgorzata Miron

Muzea utworzone przez osoby fizyczne, prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podobnie jak muzea utworzone przez podmioty publiczne (organy administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego), są objęte nadzorem ministra, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 2019 r. poz. 917 ze zm.), i może wobec nich zostać wydana decyzja o zakazie dalszej działalności, wymieniona w art. 8 ust. 2 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił 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 Z. z siedzibą

w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2021 r. w sprawie ze skargi Z. z siedzibą w K. na decyzję Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 23 marca 2020 r., nr (...) w przedmiocie zakazu dalszej działalności muzeum oraz oddalił wniosek M. w K. o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 8 kwietnia 2021 r., VII SA/Wa 1316/20 oddalił skargę Z. z siedzibą w K. na decyzję Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 23 marca 2020 r. w przedmiocie zakazu dalszej działalności muzeum.

Wyrok został wydany w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy:

Decyzją z 23 marca 2020 r. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: organ albo Minister) zakazał dalszej działalności Muzeum A. (dalej: Muzeum), mieszczącego się w (...) przy (...) w K., założonego i prowadzonego przez Z. z siedzibą w K. W uzasadnieniu wskazano, że organ przeprowadził w dniach 5–7 marca 2018 r. kontrolę w Muzeum, w trakcie której stwierdził nieprawidłowości w zakresie ekspozowania, ewidencjonowania, ochrony i zabezpieczenia zbiorów. Dokumentacja ewidencyjna zbiorów Muzeum była niepełna i nie odpowiadała prawnym wymogom. Nie została zapewniona właściwa ochrona przeciwpożarowa budynku (brak instrukcji przeciwpożarowej i sprawnego systemu przeciwpożarowego). Nie zapewniono bezpośredniej całodobowej ochrony fizycznej Muzeum ani sprawnego systemu antywłamaniowego. Możliwość zwiedzania była ograniczona (konieczne było umówienie wizyty przez telefon). W czasie trzech lat (2015–2018) poprzedzających kontrolę zorganizowano tylko jedną wystawę czasową. Gabloty i sprzęt wystawienniczy były zużyte, nieestetyczne i niedostatecznie chroniły obiekty. Stwierdzono nieprawidłowości w zakresie opisów muzealnych eksponatów. W budynku nie było ogrzewania ani systemów klimatyzacyjnych.

Organ zalecił Z. usunięcie stwierdzonych uchybień w terminie 30 dni. Zalecenia nie zostały wykonane. W odpowiedzi na wezwanie o udzielenie informacji o sposobie wykonania zaleceń, Z. pismem z 11 lipca 2018 r. zwrócił się do Ministra o przyznanie dotacji celowej w wysokości 550 000 zł na realizację zaleceń, a także wyraził chęć zawarcia „umowy o partnerstwie” w celu zapewnienia właściwego działania Muzeum. Dnia 2 listopada 2018 r. został podpisany list intencyjny pomiędzy Muzeum B. w K. a Z., na podstawie którego Z. wyraził wolę przekazania zgromadzonych zbiorów w darze Muzeum B. w K.

Muzeum B. w K. oświadczyło, że dar ten przyjmie i obejmie go należytą opieką konserwatorską. Będzie też prowadzić oddział pod nazwą: „Muzeum

A.” w budynku będącym obecnie siedzibą Muzeum A. Z. nie zrealizował jednak postanowień listu intencyjnego.

Uchwałą z dnia 8 listopada 2019 r. Rada do Spraw Muzeów i Miejsc Pamięci Narodowej wyraziła stanowisko w sprawie, w którym zarekomendowała wydanie decyzji o zakazie dalszej działalności Muzeum.

Zdaniem organu ogół stwierdzonych uchybień stanowił rażące naruszenie ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 2019 r. poz. 917 ze zm.; dalej: ustawa o muzeach) oraz Regulaminu Muzeum A. w K.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Z. (dalej: Z.) powołał się na długoletnią działalność Muzeum i wkład w promocję Miasta K. Wskazano na problemy finansowe Z. oraz brak uzyskania pomocy finansowej. Podniesiono, że Muzeum było prowadzone z należytą starannością i zaangażowaniem, a Z. nie doprowadził do zniszczenia lub utraty muzealiów. W ocenie skarżącego organ nie miał kompetencji do wydania decyzji o zakazie działalności muzeum prywatnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że organ prawidłowo zastosował względem Muzeum A. w K. art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o muzeach, które to przepisy znajdują zastosowanie również do muzeów prywatnych. Artykuł 8 ust. 1 tej ustawy wskazuje bowiem, że minister sprawuje nadzór nad muzeami, również prywatnymi. Z tej przyczyny instrument nadzoru w postaci zakazu dalszej działalności może mieć zastosowanie do wszystkich muzeów, niezależnie od tego, czy są instytucjami kultury, czy muzeami prywatnymi. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że podstawą wydania takiej decyzji, określonej w art. 8 ust. 2 ustawy, jest „rażące naruszenie przepisów ustawy i statutu muzeum” (w rozpoznawanej sprawie zamiast statutu mamy do czynienia z regulaminem, do którego stosuje się przepisy o statucie). Zdaniem Sądu, kontrola obowiązków wynikających z ustawy o muzeach, aktów wykonawczych i Regulaminu Muzeum A., wykazała niezbiecie wskazane w decyzji nieprawidłowości. Sąd podzielił ocenę organu, zgodnie z którą uchybienia świadczyły o rażącym naruszeniu ustawy, albowiem istniało realne zagrożenie uszkodzenia, zniszczenia lub utraty muzealiów. Podkreślono, że Z. nie podważał uchybień stwierdzonych przez organ podczas kontroli. Nie przedstawił także dowodów, które świadczyłyby o podjęciu działań w celu wykonania zaleceń organu.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji złożył Z. z siedzibą w K., który zaskarżył wyrok w całości. W skardze kasacyjnej zarzucano naruszenie prawa materialnego poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2492) w związku z art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) polegające na błędnym

uznaniu, że organ prawidłowo zastosował art. 8 ust. 2 ustawy o muzeach, a skarżący kasacyjnie dopuścił się rażącego naruszenia przepisów tej ustawy i Regulaminu Muzeum, i wobec tego zakazanie dalszej działalności Muzeum, podczas gdy taki zakaz uniemożliwia skarżącemu kasacyjnie prowadzenie statutowej działalności, a ponadto skarżący kasacyjnie w miarę możliwości finansowych, a także fizycznych możliwości osób zajmujących się Muzeum (w sposób nieodpłatny) oraz będących członkami Z., ustosunkował się do założeń usunięcia stwierdzonych uchybień, nie dopuścił się rażącego naruszenia przepisów ustawy o muzeach, prowadził Muzeum od 30 lat z należytą starannością i zaangażowaniem, nie doprowadził do zniszczenia, uszkodzenia ani utraty muzealiów i podejmuje działania mające polepszyć warunki ich przechowywania, ponadto Muzeum jest muzeum prywatnym, wobec czego organ nie miał kompetencji do wydania decyzji zakazującej dalszej działalności Muzeum.

Podniesiono również zarzuty naruszenia przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 3 § 1 w związku z art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 7, art. 77, art. 8 § 1 i art. 107 § 3 k.p.a. przez błędne uznanie, że organ podjął wszelkie czynności do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, w sytuacji gdy:

a) organ zaniechał zbadania przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, a swoje rozstrzygnięcie oparł na dowolnej, a nie swobodnej ocenie materiału dowodowego polegającej na uznaniu, że Muzeum powinno zostać zamknięte, a muzealia przekazane w depozyt Muzeum B. w K., podczas gdy skarżący kasacyjnie od kilkudziesięciu lat prowadzi Muzeum, dba o muzealia, nigdy nie doprowadził do ich zniszczenia, uszkodzenia czy utraty i na bieżąco podejmuje działania mające polepszyć warunki przechowywania muzealiów;

b) organ prowadził postępowanie w sposób podważający zaufanie jego uczestników do władzy publicznej bez dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny, tj. kulturową działalność Muzeum i jego dorobek historyczny;

c) organ sporządził uzasadnienie decyzji bez wskazania faktów, które uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej;

2. art. 3 § 1 w związku z art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. przez oddalenie skargi, pomimo że organ dopuścił się naruszenia prawa materialnego, co miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 8 ust. 2 ustawy o muzeach.

Na podstawie tych zarzutów wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku i zaskarżonej decyzji, względnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie

sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania, a także zasądzenie kosztów postępowania.

Zwrócono się o dopuszczenie dowodów z dokumentów, tj. faktur VAT z 13 października 2020 r., 23 października 2020 r. i 27 października 2020 r., protokołów technicznych odbioru robót z 13 października 2020 r., 23 października 2020 r. i 27 października 2020 r., potwierdzeń przelewów, kosztorysu montażu grzejników i uruchomienia centralnego ogrzewania i potwierdzenia wpłaty z 22 lutego 2018 r. za ogrzewanie – w celu wykazania wykonania zaleceń pokontrolnych, wymiany grzejników w Muzeum. Wniesiono o dopuszczenie dowodu z księgi inwentarzowej nr 1 w celu wykazania posiadania księgi, o której mowa w protokole pokontrolnym, oraz statutu Z. z siedzibą w K. w celu wykazania, że prowadzenie Muzeum stanowi działalność statutową Z.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Muzeum B. w K. (będące uczestnikiem postępowania) wniosło o jej oddalenie jako bezzasadnej i zasądzenie kosztów postępowania. W ocenie uczestnika zaskarżony wyrok odpowiada prawu.

W piśmie z 6 października 2021 r. skarżący kasacyjnie podtrzymał skargę kasacyjną i wniósł o przeprowadzenie dowodów z dokumentów w celu wykazania, że Muzeum prowadzi działalność muzealniczą.

Pismem z 5 września 2024 r. skarżący kasacyjnie zwrócił się o zawieszenie postępowania z uwagi na wszczęcie postępowania administracyjnego o stwierdzenie nieważności decyzji Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 23 marca 2020 r. o zakazie dalszej działalności Muzeum, powołując się na art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności wskazać należy, że nie jest zasadny wniosek o zawieszenie postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym z uwagi na wszczęcie na wniosek skarżącego kasacyjnie postępowania administracyjnego w sprawie stwierdzenia nieważności kwestionowanej w sprawie decyzji Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 23 marca 2020 r.

Stosownie do art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a., Sąd może zawiesić postępowanie z urzędu, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku innego toczącego się postępowania administracyjnego. Przepis ten ma odpowiednie zastosowanie do postępowania przed NSA (por. art. 193 p.p.s.a.). Stosunek zależności, o którym mowa w tym przepisie w rozpoznawanej sprawie nie ma miejsca.

Jak wskazano w uchwale siedmiu sędziów NSA z 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, skoro w art. 56 p.p.s.a. ustawodawca wskazał, że w razie wniesienia skargi do sądu po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania, postępowanie sądowe podlega zawieszeniu do czasu ich zakończenia, to należy

a contrario przyjąć, iż nie ma podstaw do zawieszenia postępowania sądowego w sytuacji, gdy administracyjne postępowanie w trybie nadzwyczajnym zostało uruchomione po wniesieniu skargi.

Warto dodać, że wojewódzki sąd administracyjny, rozpoznając skargę, nie jest związany jej zarzutami, co powoduje, że przedmiotem kontroli sądu są również okoliczności stanowiące podstawę stwierdzenia nieważności decyzji, nawet jeśli nie zostały w skardze powołane. Naczelny Sąd Administracyjny kontroluje wyrok Sądu pierwszej instancji w tym zakresie w granicach podstaw kasacyjnych i nie jest przy tym zależny od wyniku postępowania administracyjnego, o którym mowa powyżej.

Przechodząc do oceny skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że nie jest ona zasadna.

Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o muzeach, muzea mogą być tworzone przez ministrów i kierowników urzędów centralnych (muzea państwowe), jednostki samorządu terytorialnego (muzea samorządowe), osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Zgodnie z art. 5 ust. 4 tej ustawy wszystkie wymienione w ust. 1 podmioty tworzące muzea są zobowiązane do:

- zapewnienia środków potrzebnych do utrzymania i rozwoju muzeum (pkt 1);
- zapewnienia bezpieczeństwa zgromadzonym zbiorom (pkt 2);
- sprawowania nadzoru nad muzeum (pkt 3).

Muzeum działa na podstawie statutu nadanego przez podmiot, który je utworzył, w uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego (art. 6 ust. 1 ustawy). Muzeum nieposiadające osobowości prawnej, w tym muzeum funkcjonujące w ramach struktury jednostki organizacyjnej, działa na podstawie regulaminu nadanego przez podmiot, który je utworzył.

Przepisy art. 6 ust. 1–4 ustawy o muzeach stosuje się odpowiednio do regulaminu (art. 6 ust. 6 tej ustawy), co za tym idzie – regulamin również musi być przyjęty w uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, a także musi określać wszystkie kwestie, które określa statut. W myśl art. 6a ust. 1 ustawy o muzeach minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego koordynuje i realizuje politykę państwa w zakresie działalności muzeów w szczególności przez sprawowanie nadzoru nad muzeami i dokonywanie kontroli ich działalności (pkt 2 tego przepisu). Nadzór nad muzeami uregulowany został w art. 8 ust. 1–3 ustawy. Stosownie do tych przepisów, w celu sprawowania nadzoru nad muzeami, minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego może dokonywać kontroli ich działalności (ust. 1). W razie rażącego naruszania przepisów ustawy i statutu muzeum, gdy bezskuteczne okazały się

zalecenia usunięcia stwierdzonych uchybień w działalności muzeum, minister, po wysłuchaniu podmiotu, który utworzył muzeum, oraz rady muzeum lub rady powierniczej, po zapoznaniu się z opinią Rady do Spraw Muzeów, może, w drodze decyzji administracyjnej, zakazać jego dalszej działalności (ust. 2). W decyzji, o której mowa w ust. 2, minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego wskazuje sposób zabezpieczenia muzealiów (ust. 3).

W świetle wskazanych wyżej przepisów, muzea mogą być tworzone zarówno przez podmioty publiczne, jak i prywatne. Wszystkie podmioty tworzące muzea mają określone w ustawie obowiązki związane z zapewnieniem środków finansowych potrzebnych do utrzymania i rozwoju muzeum oraz zapewnieniem bezpieczeństwa zbiorom. Działają na podstawie statutu lub regulaminu, który musi zostać uzgodniony z właściwym ministrem. Minister sprawuje zaś nadzór nad muzeami i kontroluje ich działalność.

Muzea utworzone przez osoby fizyczne, prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podobnie jak muzea utworzone przez podmioty publiczne (organy administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego), są objęte nadzorem ministra, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o muzeach, i może wobec nich zostać wydana decyzja o zakazie dalszej działalności, wymieniona w art. 8 ust. 2 tej ustawy. Nie budzi wątpliwości, że nadzór ministra nad wypełnianiem przez muzea ustawowych obowiązków dotyczy wszystkich muzeów, niezależnie od tego, jaki podmiot je utworzył. Wskazuje na to wykładnia literalna art. 8 ust. 1 ustawy, w którym ustawodawca użył ogólnego określenia: „(...) sprawuje nadzór nad muzeami”. Ustawodawca nie ograniczył podmiotów podlegających nadzorowi tylko do muzeów państwowych (o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy) i samorządowych (art. 5 ust. 3 ustawy). Sposób sprawowania nadzoru został określony w art. 8 ust. 1–3 ustawy i sprowadza się do możliwości przeprowadzania kontroli działalności muzeów, a w razie potrzeby – po spełnieniu ustawowych przesłanek – wydania decyzji o zakazie prowadzenia działalności. Nie ma kluczowego znaczenia użycie przez ustawodawcę słowa: „statut”, a nie „statut lub regulamin”, skoro akty te zostały zrównane zarówno co do procedury ich przyjęcia, elementów, z których się składają oraz funkcji. Nie może wpłynąć na zmianę kierunku wykładni także brak rady muzeum lub rady powierniczej w przypadku muzeum utworzonego przez osoby fizyczne, prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. W tej sytuacji należy wysłuchać podmiotu, który utworzył muzeum, co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie.

W dalszej kolejności wskazać należy na przesłankę do wydania decyzji o zakazie dalszej działalności muzeum, określoną w art. 8 ust. 2 ustawy o muzeach. Zgodnie z przywołanym przepisem, wydanie takiej decyzji wymaga

stwierdzenia rażącego naruszenia przepisów ustawy o muzeach i statutu (lub regulaminu) muzeum.

Sąd pierwszej instancji dokonał częściowo błędnej wykładni tego przepisu, określając, że przesłanką do wydania decyzji o zakazie dalszej działalności muzeum jest stwierdzenie rażącego naruszenia przepisów ustawy i statutu (regulaminu). Nie mamy tutaj do czynienia z jednym, ale wieloma naruszeniami. Dokonanie częściowo błędnej wykładni przepisu nie miało wpływu na wynik sprawy, albowiem nie ulega wątpliwości, że w rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia z wieloma rażącymi naruszeniami przepisów ustawy o muzeach. Przesłanka „rażącego naruszenia przepisów ustawy i statutu (regulaminu)” jest jedyną przesłanką do wydania decyzji o zakazie działalności muzeum. W tej sytuacji nie mają znaczenia w sprawie kwestie takie jak czas istnienia muzeum, staranność i zaangażowanie osób sprawujących nad nim pieczę (członków podmiotu tworzącego muzeum czy dyrektora i pracowników muzeum), możliwości fizyczne i wiek tych osób czy możliwości finansowe podmiotu tworzącego muzeum. Warto raz jeszcze podkreślić, że zgodnie z art. 5 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy o muzeach to na podmiocie tworzącym muzeum ciążyą obowiązki zapewnienia środków potrzebnych do utrzymania i rozwoju muzeum i zapewnienia bezpieczeństwa zgromadzonym zbiorom. Obowiązki te zostały doprecyzowane w przepisach rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 2 września 2014 r. w sprawie zabezpieczenia zbiorów muzeum przed pożarem, kradzieżą i innym niebezpieczeństwem grożącym ich zniszczeniem lub utratą (Dz.U. poz. 1240).

Z tych względów nie mogą zostać uwzględnione wnioski dowodowe zawarte w piśmie z 6 października 2021 r. jako dotyczące okoliczności, które nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy.

W rozpoznawanej sprawie przesłanka wydania decyzji o zakazie działalności muzeum wystąpiła, albowiem z treści sprawozdania z kontroli przeprowadzonej w dniach 5–8 marca 2018 r. wynikają rażące zaniedbania w zakresie wypełniania przez podmiot tworzący muzeum obowiązków, o których mowa w art. 5 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy o muzeach. Muzeum nie realizowało celów wymienionych w art. 2 tej ustawy, wśród których znajduje się: katalogowanie i naukowe opracowanie zbiorów (pkt 2), przechowywanie gromadzonych zbiorów w warunkach zapewniających im właściwy stan zachowania i bezpieczeństwo (pkt 3), zabezpieczanie i konserwację zbiorów (pkt 4), urządzanie wystaw stałych i czasowych (pkt 5), udostępnianie zbiorów do celów edukacyjnych i naukowych (pkt 8), zapewnianie właściwych warunków zwiedzania oraz korzystania ze zbiorów i zgromadzonych informacji (pkt 9).

W sprawozdaniu z kontroli mowa jest o zaniedbaniach w zakresie katalogowania zbiorów ze względu na brak wszystkich ksiąg inwentarzowych, a także

nieprawidłowe wpisy w księdze, która była dostępna w Muzeum. Z akt wynika, że do dnia wydania decyzji zbiory nie zostały prawidłowo skatalogowane. W piśmie z 11 czerwca 2018 r. Z. wskazał, w odniesieniu do zaleceń zawartych w sprawozdaniu z kontroli, że: „Część z nich – nie wymagającą nakładów finansowych – została wykonana”. Nie sprecyzowano jednak, które zalecenia zostały wykonane. Organ w toku postępowania wzywał Z. do wyjaśnienia tej kwestii, jednak nie odniosło to skutku. W piśmie z 30 lipca 2019 r., nadesłanym w odpowiedzi na wezwanie organu, Z. ponownie wskazał, że: „Wszystkie zalecenia zawarte w piśmie Pana Ministra z dnia 20 kwietnia 2018 r. – nie wymagające większych nakładów finansowych – zostały wykonane”. Nie wyjaśnił, jakie działania konkretnie podjął.

Warto dodać, że od czasu kontroli i wydania zaleceń (marzec–kwiecień 2018 r.) do dnia wydania decyzji (23 marca 2020 r.) minęły dwa lata. Pomimo tak znacznego upływu czasu, z akt sprawy nie wynika, że Z. skatalogował zbiory w sposób prawidłowy. Czynność ta nie wymagała znacznych nakładów finansowych.

Przedstawienie brakującej książki inwentarzowej (jako „odnalezionej”) na etapie postępowania sądowego również nie ma wpływu na wynik sprawy, albowiem kontrola sądowoadministracyjna odbywa się według stanu faktycznego i prawnego na dzień wydania decyzji, a zdarzenia, które miały miejsce po tej dacie, nie mają wpływu na ocenę legalności decyzji. Z tego względu wniosek dowodowy zgłoszony w skardze kasacyjnej nie mógł zostać uwzględniony.

Nie zostało ponadto przewidziane nieodpłatne zwiedzanie muzeum w jednym dniu tygodnia, co stanowi oczywiste naruszenie art. 10 ust. 2 ustawy. Przyznał to Z. w piśmie z 29 sierpnia 2019 r.

Nie ulegają też wątpliwości rażące naruszenia art. 5 ust. 4 pkt 2 ustawy, albowiem nie zapewniono odpowiedniej ochrony budynku i zgromadzonych zbiorów przed pożarem i kradzieżą. Muzeum nie posiada instrukcji przeciwpożarowej, ma niesprawny od wielu lat system alarmu przeciwpożarowego, nie ma bezpośredniej, całodobowej ochrony fizycznej obiektu ani sprawnego systemu antywłamaniowego, podobnie jak planu ochrony muzeum czy instrukcji przygotowania zbiorów do ewakuacji. Zbiory były przechowywane w warunkach, które nie zapewniały im właściwego stanu zachowania i bezpieczeństwa (por. art. 2 pkt 3 ustawy o muzeach). Ze sprawozdania z kontroli wynika, że gabloty i sprzęt wystawienniczy były zużyte i niedostatecznie chroniły obiekty, część ekspozytorów stanowiły szafy ubraniowe z odjętymi drzwiami, które nie chroniły w prawidłowy sposób obiektów przed kurzem i bezpośrednim kontaktem ze zwiedzającymi, uzyskanie dostępu do części gablot z ekspozytami wiązałoby się z podjęciem ryzykownych dla obiektu działań, tj. odbiciem listewek, usunięciem gwoździ, wyjęciem szyby, gabloty ze sztandarem

z 1863 r. była nieszczelna i niezabezpieczona zamkiem, (por. str. 8 sprawozdania). Są to oczywiste uchybienia obowiązkowi zapewnienia bezpieczeństwa zbiorom. Należy również podkreślić, że autor skargi kasacyjnej do tej kwestii się nie odniósł. Z pism Z. złożonych w toku postępowania administracyjnego wynika, że nie wykonano prac w tym zakresie.

W sprawozdaniu z kontroli wskazano także na zły stan techniczny budynku, wynikający w szczególności z braku centralnego ogrzewania od grudnia 2015 r., a także braku koniecznych remontów budynku. Z akt sprawy wynika, że konieczne prace przy budynku nie zostały wykonane, centralne ogrzewanie zostało uruchomione jedynie w części budynku w marcu 2018 r. Stanowi to rażące naruszenie art. 2 pkt 3, 4 i 9 ustawy o muzeach, już sam brak centralnego ogrzewania całego budynku świadczy o tym, że nie zapewniono odpowiednich warunków ani dla zachowania zgromadzonych zbiorów, ani dla osób zwiedzających Muzeum.

Okoliczności, na które powołano się w skardze kasacyjnej, dotyczące działań podjętych w celu przywrócenia centralnego ogrzewania w całym obiekcie, w tym wymiany grzejników, nie mają wpływu na wynik sprawy, albowiem z dołączonych do skargi protokołów odbioru i faktur wynika, że były podejmowane po wydaniu decyzji. Rachunek potwierdzający uiszczenie w lutym 2018 r. opłaty za ogrzewanie również nie ma kluczowego znaczenia w sprawie. Uruchomienie centralnego ogrzewania w części budynku w marcu 2018 r., przy wskazywanym braku środków na uiszczenie kolejnych rachunków za następne okresy i braku koniecznych remontów budynku, nie sprawia, że cele muzeum, o których mowa w art. 2 ustawy zostały spełnione.

Reasumując – Z. dopuszczał się naruszania przepisów ustawy o muzeach oraz Regulaminu Muzeum A. (§ 6 regulaminu dotyczący przechowywania zgromadzonych zbiorów w warunkach zapewniających im bezpieczeństwo), przy czym naruszenia miały charakter rażący. Są to oczywiste naruszenia jednoznacznie brzmiących przepisów ustawy o muzeach, które mają charakter podstawowy, determinują cele muzeum oraz obowiązki podmiotu je tworzącego. Nie miały charakteru jednostkowego, lecz ciągły, trwały co najmniej dwa lata (od czasu sprawozdania z kontroli do czasu wydania decyzji).

W tym stanie rzeczy zarzuty skargi kasacyjnej nie są zasadne, w sprawie nie doszło do naruszenia art. 8 ust. 2 ustawy o muzeach ani przepisów p.p.s.a. i k.p.a.

Skarga kasacyjna podlega oddaleniu na podstawie art. 184 p.p.s.a.

Wniosek o zwrot kosztów postępowania złożony przez Muzeum B. w K. w odpowiedzi na skargę kasacyjną nie może być uwzględniony, ponieważ przepisy p.p.s.a. nie przewidują możliwości zasądzenia kosztów na rzecz uczestnika postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny nie orzekł o kosztach pomocy prawnej udzielonej skarżącemu kasacyjnie z urzędu, albowiem art. 209 i 210 p.p.s.a. mają

zastosowanie tylko do kosztów postępowania pomiędzy stronami, a wynagrodzenie dla pełnomocnika ustanowionego z urzędu, należne od Skarbu Państwa (art. 250 p.p.s.a.) przyznawane jest przez wojewódzki sąd administracyjny w postępowaniu określonym w art. 258–261 p.p.s.a.

27

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 12 września 2024 r.
(II GSK 1036/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Dorota Dąbek

Sędziowie: del. WSA Wojciech Sawczuk, NSA Andrzej Skoczyła (sprawozdawca)

Przepis art. 56 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 58 ze zm.) nie może być rozumiany jako generalne ustawowe umocowanie każdego inspektora do wydawania decyzji będących we właściwości Generalnego Inspektora Transportu Drogowego (i ewentualnie innych organów) na mocy ustaw wskazanych w art. 56 ust. 1 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił 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 Głównego Inspektora Transportu Drogowego od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi W.F. na decyzję Głównego Inspektora Transportu Drogowego z dnia 30 czerwca 2020 r., nr BP.702.388.2020.1284.SLA.2152 w przedmiocie kary pieniężnej za przejazd po drodze krajowej bez uiszczenia opłaty elektronicznej, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 i 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Głównego Inspektora Transportu Drogowego na rzecz W.F. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) wyrokiem z 27 listopada 2020 r., VI SA/Wa 2032/20,

po rozpoznaniu skargi W.F. na decyzję Głównego Inspektora Transportu Drogowego z 30 czerwca 2020 r. w przedmiocie kary pieniężnej za przejazd po drodze krajowej bez uiszczenia opłaty elektronicznej, w pkt 1 stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji Głównego Inspektora Transportu Drogowego z 30 stycznia 2020 r., a w pkt 2 zasądził zwrot kosztów postępowania.

Sąd pierwszej instancji orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy:

W dniu 1 października 2019 r. zarejestrowano przejazd pojazdu samochodowego wraz z przyczepą, których łączna masa wynosiła 4800 kg, w tym pojazdu 2800 kg, a przyczepy – 2000 kg. Za przejazd nie odnotowano uiszczenia opłaty elektronicznej. Organ ustalił, że właścicielem pojazdu samochodowego był W.F. (dalej: skarżący albo strona), a przyczepy – P.F., który kierował pojazdem w dniu jego zarejestrowania przez urządzenie kontrolne.

Ustalenia te stały się podstawą do wydania przez Głównego Inspektora Transportu Drogowego (dalej: GITD, organ albo Główny Inspektor) decyzji z 30 stycznia 2020 r. o nałożeniu na W.F. kary pieniężnej w wysokości 1500 zł za naruszenie obowiązku uiszczenia opłaty elektronicznej podczas przejazdu wykonywanego pojazdem wraz z przyczepą. GITD nie zgodził się z sugestią strony, że posiadaczem pojazdu i przyczepy był P.F., a nie skarżący. W ocenie organu właściciel wydał pojazd bez utraty jego posiadania i dlatego karę nałożono na skarżącego. Decyzję tę podpisała D.M. – młodszy kontroler ruchu drogowego, zaznaczając iż działa z upoważnienia Głównego Inspektora Transportu Drogowego. Przesłane w dniu 24 listopada 2020 r. do Sądu upoważnienie dla tej osoby, zostało udzielone przez A.O. – pełniącą obowiązki zastępcy Głównego Inspektora Transportu Drogowego. Obejmowało ono m.in. załatwianie spraw, w imieniu Głównego Inspektora Transportu Drogowego, związanych z kontrolą prawidłowości uiszczenia opłaty elektronicznej za przejazd po drogach krajowych.

Decyzją z 30 czerwca 2020 r. Główny Inspektor Transportu Drogowego, w wyniku złożonego wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, utrzymał w mocy własną decyzję wydaną w pierwszej instancji.

Na powyższą decyzję strona złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w której wniosła o uchylenie w całości decyzji administracyjnych obu instancji oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o oddalenie tej skargi i podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

W dniu 26 listopada 2020 r. wpłynęło do Sądu pismo z załącznikiem – kopią upoważnienia udzielonego przez Głównego Inspektora Transportu

Drogowego – A.G. dla A.O. do załatwiania – w imieniu Głównego Inspektora Transportu Drogowego w ramach jego właściwości – wszystkich spraw administracyjnych, tj. w szczególności postępowań administracyjnych prowadzonych na podstawie ustawy o transporcie drogowym oraz innych ustaw i przepisów wykonawczych, przepisów prawa międzynarodowego, w tym wydawania decyzji administracyjnych, postanowień, zaświadczeń i innych pism procesowych lub podejmowania innych czynności procesowych. W treści upoważnienia zaznaczono nadto, że obejmuje ono reprezentowanie organu przed sądami administracyjnymi w powyższych sprawach.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 27 listopada 2020 r. stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji z 30 stycznia 2020 r., a także zasądził zwrot kosztów postępowania.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że zaskarżona decyzja, jak i decyzja wydana przez organ pierwszej instancji, zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.). Decyzja z dnia 30 stycznia 2020 r. została podpisana przez osobę nieposiadającą do tego stosownego upoważnienia. Uruchomienie postępowania odwoławczego od tak wydanej decyzji i zakończenie go wydaniem merytorycznego rozstrzygnięcia czyni to ostatnie dotkniętym tożsamą wadą.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że organ administracji może upoważniać swoich pracowników do załatwiania spraw w jego imieniu, w tym do wydawania decyzji administracyjnych, o czym stanowi art. 268a k.p.a. W przedmiotowej sprawie upoważnienie nie zostało udzielone przez organ – Głównego Inspektora Transportu Drogowego, lecz pracownika organu zatrudnionego na stanowisku zastępcy Głównego Inspektora Transportu Drogowego, który nie posiada, w świetle przepisów ustawy, samoistnej kompetencji do załatwiania spraw w postępowaniu administracyjnym. Do tego sam potrzebuje niezbędnego upoważnienia (także w trybie art. 268a k.p.a.). Przepisy ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 58 ze zm.; dalej: u.t.d.) kwestii tej odrębnie nie regulują.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, z dokumentów nadesłanych do Sądu wynika, że zastępcy udzielono upoważnienia, jednakże to nie podpis zastępcy widnieje pod decyzją, lecz osoby, której zastępcą udzieliła dalszego upoważnienia. Możliwość udzielania dalszego upoważnienia do załatwienia sprawy w postępowaniu administracyjnej nie została natomiast przewidziana w art. 268a k.p.a. W świetle tego przepisu formułowanie dalszych upoważnień, jeżeli odrębny przepis prawa tego nie przewiduje, nie jest dopuszczalne. Organowi administracji wolno, w myśl zasady legalizmu określonej w art. 6 k.p.a., dokonywać tylko takich czynności, do których umocowuje go wyraźnie przepis prawa.

Sąd pierwszej instancji podkreślił, że Zastępca Głównego Inspektora Transportu Drogowego należy do katalogu pracowników obsługujących ten organ i zakres działania zastępcy zależy od tego, w jakim zakresie dysponuje on upoważnieniem do działania w imieniu organu. Przepisy ustawy, w odróżnieniu od bardziej szczegółowych regulacji obowiązujących w odniesieniu do innych kategorii organów, nie wyposażają zastępcy w samoistne kompetencje. Oceny tej nie może zmienić treść statutu Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego, który – jako akt wewnętrzny – nie może determinować sytuacji prawnej jednostki. Ponadto statut nadany przez Prezesa Rady Ministrów w formie zarządzenia, wydanego na podstawie art. 52 ust. 2 u.t.d., określać może jedynie organizację Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego i jego delegatur, w tym terytorialny zasięg działania delegatur oraz wojewódzkie inspektoraty transportu drogowego będące ich siedzibami. Taka też treść wynika z zarządzenia Prezesa Rady Ministrów nr 92 z dnia 26 października 2012 r. w sprawie nadania statutu Głównemu Inspektoratowi Transportu Drogowego (M.P. poz. 820).

Sąd pierwszej instancji uznał, że podobnie ocenić należy charakter przepisów zawartych w obowiązującym w dniu wydania decyzji pierwszej instancji zarządzeniu Głównego Inspektora Transportu Drogowego nr 3/2018 z dnia 5 lutego 2018 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Głównemu Inspektoratowi Transportu Drogowego (obwieszczenie Głównego Inspektora Transportu Drogowego z dnia 7 listopada 2019 r.), sporządzonym na podstawie art. 39 ust. 6–8 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2019 r. poz. 1171). Wskazane przepisy ustawowe upoważniają ministra oraz kierownika urzędu centralnego do nadania ministerstwu bądź urzędowi centralnemu regulaminu organizacyjnego, określającego zakres zadań i tryb komórek ministerstwa (urzędu). Upoważnienie ustawowe ogranicza się zatem do określenia reguł funkcjonowania urzędu obsługującego organ administracji publicznej, nie zaś kompetencji tego organu. Sąd pierwszej instancji wskazał, że w § 1 ust. 5 pkt 1–2 załącznika nr 1 do ww. zarządzenia GITD wymieniono te czynności, które powierzono zastępcom. W punkcie 1 tego ustępu wskazano wprawdzie, że zastępca może zastępować Głównego Inspektora, lecz to ogólne sformułowanie nie może stanowić samoistnej podstawy do przeniesienia kompetencji organu do załatwiania spraw indywidualnych. Zasadnie więc w punkcie 2 określono wprawdzie przykładowy zakres upoważnień, których w imieniu organu może udzielać zastępca, ale obejmuje on wyłącznie reprezentację organu w postępowaniach, w których organ ten jest stroną, nie zaś wykonywanie kompetencji organu w załatwianiu spraw indywidualnych.

Sąd pierwszej instancji podkreślił, że decyzja wydana w pierwszej instancji została podpisana przez osobę, której upoważnienia do tej czynności udzielił

zastępca Głównego Inspektora Transportu Drogowego, do czego nie był umocowany. Zauważył, że nawet z treści upoważnienia dla zastępcy nie wynika uprawnienie do tego, by udzielał on dalszych upoważnień. D.M. – młodszy kontroler ruchu drogowego nie została upoważniona do podpisania tej decyzji. Sąd dodał, że obowiązek podpisania decyzji przez osobę do tego upoważnioną należy do niekwestionowanych i zarazem podstawowych powinności legalnie funkcjonującego organu administracji, wynikających z art. 268a k.p.a., art. 107 § 1 pkt 8 k.p.a. i art. 7 k.p.a. Przekroczenie jednoznacznego w swej treści upoważnienia, w świetle tych niebudzących wątpliwości przepisów kodeksu, traktować należy jako kwalifikowane, rażące naruszenie prawa.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Główny Inspektor Transportu Drogowego, który zaskarżył orzeczenie w całości oraz domagał się uchylenia wyroku w całości i oddalenia skargi strony, ewentualnie przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, a także zasądzenia kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

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; dalej: p.p.s.a.) zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1. przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 2 oraz art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2, art. 268a k.p.a. mające istotny wpływ na wynik sprawy, polegające na niezasadnym przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że jedynie upoważnienie wydane przez samego Głównego Inspektora Transportu Drogowego w oparciu o art. 268a k.p.a. upoważnia inspektora Inspekcji Transportu Drogowego do wydania decyzji za naruszenie przepisów ustawy o drogach publicznych, podczas gdy art. 268a k.p.a. nie można traktować jako jedyne, powszechnie i bezwzględnie obowiązującego wzorca udzielania upoważnień w imieniu organu administracji publicznej bowiem brzmienie art. 39 ust. 8 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów w związku z § 2 statutu Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego oraz brzmieniem § 2 ust. 5 pkt 1 i 2 regulaminu organizacyjnego Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego nadanego zarządzeniem 3/2018 z dnia 5 lutego 2018 r. (o następującej treści: Zastępcy Głównego Inspektora zastępują Głównego Inspektora oraz podpisują, w czasie nieobecności Głównego Inspektora lub czasowej niemożności wykonywania przez niego obowiązków, a także na polecenie Głównego Inspektora, upoważnienia) wskazuje, że decyzja z dnia 30 stycznia 2020 r. została podpisana przez osobę posiadającą do tego stosowne umocowanie;

2. przepisów prawa materialnego, tj. art. 131 ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2068 ze zm.; dalej: u.d.p.) w związku z art. 50 pkt 1 lit. j/, art. 51 ust. 5 i 6, art. 68 ust. 1 pkt 1 i 3, art. 56

ust. 1 pkt 3 u.t.d. przez ich pominięcie a w konsekwencji niedostrzeżenie, że ustawodawca w ww. przepisach (w szczególności art. 56 ust. 1 pkt 3 u.t.d.) umocował inspektorów do nakładania w imieniu Głównego Inspektora Transportu Drogowego kar pieniężnych w zakresie określonym w ustawie o drogach publicznych, tj. w sprawach dotyczących nieuiszczenia opłaty elektronicznej, a regulacja ta stanowi *lex specialis* w odniesieniu do normy określonej w art. 268a k.p.a., tym samym umocowanie to zastępuje upoważnienie, o którym mowa w art. 268a k.p.a.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej przedstawiono argumentację na poparcie zarzutów sformułowanych w jej *petitum*.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżący wniósł o oddalenie tej skargi oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zarzuty skargi kasacyjnej nie są uzasadnione i dlatego skarga nie może być uwzględniona.

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.

Dodać należy, że w przypadku oparcia skargi kasacyjnej na naruszeniu prawa procesowego (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), wnoszący skargę kasacyjną musi mieć na uwadze, że dla ewentualnego uwzględnienia skargi kasacyjnej niezbędne jest wykazanie wpływu naruszenia na wynik sprawy.

Naczelny Sąd Administracyjny jest związany podstawami skargi kasacyjnej, bowiem – stosownie do treści art. 183 § 1 p.p.s.a. – rozpoznając sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania. Ze wskazanych przepisów wynika, że wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem 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. Istotą tego postępowania jest bowiem weryfikacja zgodności z prawem orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego oraz postępowania, które doprowadziło do jego wydania.

Wychodząc z tego założenia, należy na wstępie zaznaczyć, że wobec nie stwierdzenia z urzędu nieważności postępowania (art. 183 § 2 p.p.s.a.),

Naczelny Sąd Administracyjny ogranicza swoje rozważania do oceny zagadnienia prawidłowości dokonanej przez Sąd pierwszej instancji wykładni wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa. Rozpoznając skargę kasacyjną w tak określonych granicach, stwierdzić należy, że skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw. Natomiast istota sporu prawnego rozpatrywanej sprawy, a także sposób sformułowania zarzutów oraz ich wzajemne powiązanie powodują konieczność łącznego ich rozpatrzenia.

Aprobaty Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zyskał zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 2 oraz art. 135 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2 i art. 268a k.p.a.

Wbrew twierdzeniom skarżącego kasacyjnie organu, Sąd pierwszej instancji słusznie przyjął, że w niniejszej sprawie upoważnienie do wydawania decyzji nie zostało udzielone przez organ – Głównego Inspektora Transportu Drogowego, lecz osobę zatrudnioną na stanowisku zastępcy Głównego Inspektora Transportu Drogowego, który nie posiada, w świetle przepisów ustawy, samoistnej kompetencji do załatwiania spraw w postępowaniu administracyjnym. Do tego sam potrzebuje niezbędnego upoważnienia (także w trybie art. 268a k.p.a.). Przepisy ustawy o transporcie drogowym kwestii tej odrębnie nie regulują. Z dokumentów nadesłanych do Sądu wynika, że zastępcy udzielono upoważnienia, jednakże to nie podpis zastępcy widnieje pod decyzją, lecz osoby której zastępca udzieliła dalszego upoważnienia. Zdaniem NSA nie ma jednak wątpliwości, że udzielenie dalszego upoważnienia przez pracownika upoważnionego nie jest dopuszczalne (por. P.M. Przybysz /w:/ *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 268(a) oraz wyrok NSA z 20 marca 2007 r., II GSK 348/06, LEX nr 321249; wyrok WSA w Warszawie z 16 kwietnia 2007 r., II SA/Wa 2091/06, LEX nr 338271, oraz wyrok NSA z 18 kwietnia 2007 r., II GSK 374/06, LEX nr 322769).

Z wywodów zawartych w uzasadnieniu skargi kasacyjnej wynika także, że – zdaniem autorki skargi kasacyjnej – zastępca organu administracji nie jest typowym pracownikiem organu i należy go traktować analogicznie jak organ. Wyjaśniono, iż „z istoty zastępstwa wynika, iż jest to zarządzanie wiedzą i kompetencjami podległych pracowników w taki sposób, aby zapewnić ciągłość realizacji zadań (zastępowalność)”. Z przyczyn oczywistych pogląd ten nie może być uznany za trafny. Na gruncie niniejszej sprawy przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie przyznają bowiem zastępcy GITD żadnych samodzielnych kompetencji w zakresie upoważniania pracowników Inspekcji Transportu Drogowego do wydawania decyzji administracyjnych. Poprzez powierzenie określonej osobie funkcji zastępcy piastuna funkcji organu osoba ta nie staje się organem (piastunem organu). Także piastun funkcji organu może mu przydzielić określone zadania jedynie zgodnie z obowiązującym

prawem (por. wyrok NSA z 9 kwietnia 2015 r., II GSK 822/14; wyrok NSA z 28 stycznia 2022 r., III OSK 2815/21, wyrok NSA z 15 marca 2019 r., I GSK 1072/18).

Zdaniem składu orzekającego, w niniejszej sprawie oczywiste jest, że art. 268a k.p.a. nie można traktować jako jedynego, powszechnie i bezwzględnie obowiązującego wzorca udzielania upoważnień do działania w imieniu organu administracji publicznej. Dopuszczalne są bowiem i istnieją w tym zakresie różne rozwiązania, pozwalające na dekoncentrację wykonywania kompetencji organów, szczególnie potrzebną w rozbudowanych strukturach administracji publicznej. Rzecz więc w tym, aby ta dekoncentracja mniej lub bardziej zinstytucjonalizowana, albo nawet oparta na doraźnych i jednostkowych aktach upoważniających, miała odpowiednie podstawy normatywne (zob. np. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2006 r., II GSK 264/06).

Akty wewnętrzne, określające organizację i zasady funkcjonowania danej jednostki organizacyjnej, mogą zawierać upoważnienie do załatwiania spraw w imieniu organu, jeżeli wynika z nich w sposób jednoznaczny, który imiennie wskazany pracownik jest upoważniony, jakiej kategorii spraw dotyczy upoważnienie oraz jakie są ramy czasowe tego upoważnienia (P.M. Przybysz /w:/ *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 268a), jednak udzielone upoważnienie ma mieć także charakter wyraźny. Rację ma więc Sąd pierwszej instancji, że oceny tej nie może zmienić treść statutu Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego. Należy mieć tu bowiem na uwadze, co trafnie podkreślił WSA w uzasadnieniu, że statut, nadany przez Prezesa Rady Ministrów w formie zarządzenia na podstawie art. 52 ust. 2 ustawy o transporcie drogowym określać może jedynie organizację Głównego Inspektoratu Transportu Drogowego i jego delegatur, w tym terytorialny zasięg działania delegatur oraz wojewódzkie inspektoraty transportu drogowego będące ich siedzibami. Taką też treść nosi zarządzenie Prezesa Rady Ministrów nr 92 z dnia 26 października 2012 r. w sprawie nadania statutu Głównemu Inspektoratowi Transportu Drogowego (M.P. poz. 820). Zresztą w powyższym statucie przewidziano jedynie możliwość udzielania upoważnień podpisanych przez piastuna organu (GITD) pracownikom Głównego Inspektoratu (§ 2 pkt 3 statutu), a nie same upoważnienie. W istocie § 2 pkt 3 statutu jest powtórzeniem normy wynikającej z art. 268a k.p.a.

Ponadto – wbrew wywodom skargi kasacyjnej – analiza omawianego statutu jednoznacznie wskazuje, iż akt ten nie zawiera unormowania, które można by uznać, za wyraźne umocowanie Zastępcy GITD do udzielania dalszego upoważnienia przez niego pracowników ITD do wydawania decyzji administracyjnych.

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji w pełni zasadnie przyjął, że podobnie ocenić należy charakter przepisów zawartych w obowiązującym w dniu wydania decyzji pierwszej instancji zarządzeniu Głównego

Inspektora Transportu Drogowego nr 3/2018 z dnia 5 lutego 2018 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Głównemu Inspektoratowi Transportu Drogowego (obwieszczenie Głównego Inspektora Transportu Drogowego z dnia 7 listopada 2019 r.), sporządzonym na podstawie art. 39 ust. 6–8 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów. Wskazane przepisy ustawowe upoważniają ministra oraz kierownika urzędu centralnego do nadania ministerstwu bądź urzędowi centralnemu regulaminu organizacyjnego, określającego zakres zadań i tryb komórek ministerstwa (urzędu). Upoważnienie ustawowe ogranicza się zatem do określenia reguł funkcjonowania urzędu obsługującego organ administracji publicznej, nie zaś kompetencji tego organu. W § 2 ust. 5 pkt 1–2 załącznika nr 1 do wskazanego wyżej zarządzenia Głównego Inspektora Transportu Drogowego wymieniono te czynności, które powierzono zastępcom. W punkcie 1 tego ustępu wskazano wprawdzie, że zastępca może zastępować Głównego Inspektora, lecz to ogólne sformułowanie nie może stanowić samoistnej podstawy do przeniesienia kompetencji organu do załatwiania spraw indywidualnych. W tym zakresie Sąd pierwszej instancji przedstawił trafny wywód, który zasługuje w zupełności na akceptację.

Nie mają zatem usprawiedliwionych podstaw także zarzuty naruszenia art. 156 § 1 pkt 2 i art. 268a k.p.a., ponieważ decyzja wydana i podpisana przez osobę nieupoważnioną organu i nieuprawnioną – bez upoważnienia piastuna jest podjęta z rażącym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. (L. Klat-Wertelecka, *Podpis jako element decyzji administracyjnej*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2007, nr 5, s. 73; B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 955, Prawo CLVI, Wrocław 1986, s. 45–50; *Zagadnienie decyzji nie istniejących w postępowaniu administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 1022, Prawo CLXVIII, Wrocław 1990, s. 9–13).

W tej sytuacji, nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem skarżącego kasacyjnie, jakoby w niniejszej sprawie miało dojść do naruszenia art. 135 p.p.s.a. Należy zaznaczyć, że art. 135 p.p.s.a. uszczegółowia zasadę niezwiązania wojewódzkiego sądu administracyjnego granicami skargi. Z postanowień art. 135 p.p.s.a. wynika – aczkolwiek nie zostało to wyrażone *expressis verbis* – że zasada niezwiązania sądu administracyjnego granicami skargi w zakresie merytorycznego elementu wniosku skarżącego (zakresu zaskarżenia), determinująca granice rozpoznania skargi przez wojewódzki sąd administracyjny, dotyczy również następnej fazy postępowania sądowoadministracyjnego, a mianowicie fazy orzekania przez ten sąd (T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz.*, Warszawa 2008, s. 500). Określenie „we wszystkich postępowaniach” użyte w art. 135 p.p.s.a. wskazuje, że środki prawne, o których mowa w komentowanym przepisie, powinny być stosowane do aktów lub czynności wydanych lub podjętych w różnych, a więc w odrębnych postępowaniach prowadzonych „w granicach sprawy, której dotyczy

skarga”. Ponadto, z treści art. 135 p.p.s.a. wynika, że warunkiem zastosowania trybu określonego w tym przepisie jest niezbędność takiego rozstrzygnięcia do końcowego załatwienia sprawy. Z. Kmiecik wskazuje, że spełnienie przesłanki „niezbędności” następuje jedynie wówczas, gdy bez zastosowania trybu określonego w komentowanym przepisie załatwienie sprawy byłoby „niemożliwe lub co najmniej utrudnione” (Z. Kmiecik, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2007, z. 4, s. 39).

Podkreślenia jednak wymaga, że zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolicie przyjmuje się, że przepis ten ma zastosowanie w razie uwzględnienia skargi (por. Andrzej Kabat. Komentarz do art. 135 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, LEX nr 2011, wyrok NSA z 22 listopada 2007 r., II FSK 1366/06, LEX nr 438671 i podana tam literatura). W wyroku z dnia 20 listopada 2007 r., II FSK 1310/06 (LEX nr 519506) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „dopiero stwierdzenie przez Sąd podstaw do uchylenia decyzji odwoławczej daje mu przewidzianą w art. 135 p.p.s.a. możliwość stosowania przewidzianych w tej ustawie środków w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do innych aktów podjętych w granicach sprawy (w tym uchylenia decyzji organu I instancji poprzedzającej decyzję odwoławczą)”. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, że warunkiem skorzystania przez sąd z trybu przewidzianego przepisem art. 135 p.p.s.a. jest wadliwość kontrolowanej decyzji organu drugiej instancji (por. m.in. wyrok NSA z 8 stycznia 2008 r., II FSK 1499/06; wyrok NSA z 3 kwietnia 2008 r., II FSK 215/07; wyrok NSA z 8 stycznia 2008 r., II FSK 1500/06), a z takim przypadkiem mamy do czynienia na gruncie niniejszej sprawy.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 131 ust. 1 u.d.p. w związku z art. 50 pkt 1 lit. j/, art. 51 ust. 5 i 6 i art. 68 ust. 1 pkt 1 i 3, art. 56 ust. 1 pkt 3 u.t.d. należy zauważyć, iż skoro z akt sprawy wynika, że decyzja podjęta przez organ pierwszej instancji była wydana z upoważnienia p.o. zastępcy GITD, a nie w zakresie własnych kompetencji inspektora, to nie są relewantne dla sprawy wywody skargi kasacyjnej dotyczące samodzielnych uprawnień inspektora ITD wynikających z treści art. 56 ust. 1 pkt 3 u.t.d.

Ponadto art. 56 ust. 1 u.t.d. wyraźnie wskazuje, iż „Inspektor ma prawo do nakładania i pobierania kar pieniężnych oraz grzywien w drodze mandatów karnych”, co w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – w składzie orzekającym w niniejszej sprawie – powoduje, że przepis ten nie może być rozumiany jako generalne ustawowe umocowanie każdego inspektora do wydawania decyzji będących we właściwości Generalnego Inspektora Transportu Drogowego (i ewentualnie innych organów) na mocy ustaw wskazanych w art. 56 ust. 1 u.t.d. Omawiane unormowanie nie daje zatem inspektorowi prawa do zastępowania Generalnego Inspektora Transportu Drogowego w każdej sprawie dotyczącej

nakładania kar pieniężnych i wydawania zamiast niego decyzji. Można natomiast uznać, iż brzmienie art. 56 ust. 1 u.t.d. wskazuje, że zdaniem ustawodawcy to właśnie inspektorzy, jako specjalnie powołana do tego służba, powinni być upoważniani do załatwiania spraw dotyczących nakładania i pobierania kar pieniężnych w imieniu GITD – choć oczywiście przepis ten nie wyklucza, że Generalny Inspektor Transportu Drogowego upoważni, zgodnie z art. 268a k.p.a., także innych pracowników tego organu do wydawania w jego imieniu decyzji. Zauważyć bowiem należy, iż decyzja wydana przez inspektora będzie nadal decyzją wydaną przez Generalnego Inspektora Transportu Drogowego, upoważniony inspektor nie będzie działał jako organ samodzielny, ale tylko w imieniu i z upoważnienia Generalnego Inspektora Transportu Drogowego i w granicach jego kompetencji.

Mając powyższe uwagi na względzie, zarzut zawarty w pkt 2 *petitum* skargi kasacyjnej, również okazał się niezasadny.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny uznał wszystkie zarzuty kasacyjne za nieusprawiedliwione i działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na mocy art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w związku z § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964). Zasądzona kwota stanowi zwrot kosztów pełnomocnika skarżącego z tytułu złożenia odpowiedzi na skargę kasacyjną w terminie przewidzianym art. 179 p.p.s.a. (pkt 2 sentencji wyroku).

28

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 17 września 2024 r.
(II GSK 813/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Marcin Kamiński (sprawozdawca)

Sędziowie: del. WSA Krzysztof Sobieralski, NSA Joanna Sieńczyło-Chlabicz

Przesłanką odmowy wszczęcia postępowania „w sprawie wymierzenia organowi kary pieniężnej”, o której mowa w art. 39 ust. 3b ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 320), jest przesłanka

niedopuszczalności wszczęcia postępowania „z innych uzasadnionych przyczyn”, a nie z powodu złożenia wniosku przez podmiot, który nie jest stroną (art. 61a § 1 k.p.a.).

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił 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 T. Sp. z o.o. z siedzibą w L. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 7 stycznia 2021 r. na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Białej Podlaskiej z dnia 1 lipca 2020 r., nr SKO.4040.DR/371/20 w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wymierzenie kary pieniężnej z powodu niewydania zezwolenia na lokalizację urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej w pasie drogowym.

Z uzasadnienia

Wyrokiem z dnia 7 stycznia 2021 r., III SA/Lu 662/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę T. Sp. z o.o. w L. (dalej: strona skarżąca, skarżąca albo spółka) na postanowienie nr SKO.4040.DR/371/20 Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Białej Podlaskiej (dalej: organ, SKO albo Kolegium) z 1 lipca 2020 r. w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej.

Sąd pierwszej instancji orzekał w następującym stanie sprawy.

A.B. (będąca poprzędnikiem prawnym skarżącej, prowadząca działalność gospodarczą pod firmą „[...]”) w dniu 29 grudnia 2015 r. wystąpiła do organu z wnioskiem o wydanie zezwolenia na lokalizację infrastruktury telekomunikacyjnej w pasie drogowym drogi powiatowej nr 1312 L na opisanym wyżej odcinku. Decyzją z 29 lutego 2016 r. Zarząd Powiatu Łukowskiego odmówił wyrażenia zgody na lokalizację urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej w pasie drogowym. Wymieniona decyzja została 31 maja 2016 r. uchylona przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Białej Podlaskiej, które przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy organ pierwszej instancji decyzją z 29 lipca 2016 r. odmówił wydania zezwolenia zgodnie z wnioskiem. Decyzją z 30 czerwca 2017 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Białej Podlaskiej utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wyrokiem z dnia 15 lutego 2018 r., III SA/Lu 342/17 uchylił decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Białej Podlaskiej z dnia 30 czerwca 2017 r. Skarga kasacyjna organu od tego wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 września 2019 r., II GSK 1148/18.

W dniu 10 kwietnia 2020 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Białej Podlaskiej uchyliło decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia. W konsekwencji, pomimo złożenia wniosku w dniu 29 grudnia 2015 r., do dnia dzisiejszego decyzja nie została wydana.

Zaskarżonym postanowieniem z dnia 1 lipca 2020 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Białej Podlaskiej, po rozpatrzeniu wniosku T. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w L., odmówiło wszczęcia postępowania w sprawie wymierzenia Zarządowi Powiatu Łukowskiego kary pieniężnej z powodu niewydania zezwolenia na lokalizację urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej w pasie drogowym drogi nr 1312 L Trzebieszów-Celin-Krynka-Kolonia Gręzówka-Łuków, na działce nr 1097, obręb Krynka.

W uzasadnieniu postanowienia Samorządowe Kolegium Odwoławcze wyjaśniło, że postępowanie nie może być wszczęte z przyczyn podmiotowych. Powołując się na treść art. 61a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) organ wskazał, że spółka T. nie jest legitymowana do skutecznego żądania wszczęcia postępowania w sprawie wymierzenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 39 ust. 3b ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.; dalej: u.d.p.). Przepis ten przewiduje finansowe środki dyscyplinujące z powodu niewydania w określonym terminie decyzji dotyczących szczególnie uzasadnionych przypadków lokalizowania w pasie drogowym obiektów budowlanych lub urządzeń niezwiązanych z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego. W przypadku infrastruktury telekomunikacyjnej termin na wydanie decyzji wynosi 45 dni. Jednakże postępowanie w przedmiocie wymierzenia organowi opisanej kary jest postępowaniem odrębnym, szczególnym, do którego nie mają zastosowania przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Postępowanie w tej kwestii nie jest sprawą indywidualną ani nie jest rozstrzygane w drodze decyzji administracyjnej. Konsekwencją tak pojmowanej istoty kary pieniężnej za zwłokę jest niedopuszczalność inicjowania postępowania we wskazanym przedmiocie przez stronę ubiegającą się o wydanie decyzji, a co za tym idzie niewystępowanie po stronie takiego podmiotu legitymacji procesowej w rozumieniu art. 28 k.p.a. W ocenie Samorządowego Kolegium Odwoławczego interes spółki T. w złożeniu wniosku o wszczęcie postępowania należy kwalifikować w kategoriach interesu faktycznego, a nie wymaganego przepisem art. 28 k.p.a. interesu prawnego. Brak interesu prawnego po stronie wnioskodawcy jest zaś przesłanką odmowy wszczęcia postępowania administracyjnego na podstawie art. 61a k.p.a. Jednocześnie, zdaniem Kolegium, adresatem ewentualnej kary pieniężnej nie mógłby być organ wskazany we wniosku.

Powyższe postanowienie zostało zaskarżona przez stronę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie.

Organ wniosł o oddalenie skargi.

Wskazany w wstępie wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, na podstawie art. 151 p.p.s.a., oddalił skargę strony i wskazał, że podstawę zaskarżonego postanowienia stanowił przepis art. 61a § 1 k.p.a. Według tego przepisu, gdy żądanie, o którym mowa w art. 61, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z innych uzasadnionych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ administracji publicznej wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Wydane w oparciu o art. 61a § 1 k.p.a. postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania ma charakter rozstrzygnięcia formalnego. Na skutek odmowy wszczęcia postępowania organ nie prowadzi bowiem postępowania administracyjnego i nie rozstrzyga sprawy co do jej istoty. Sąd pierwszej instancji wskazał, że organ – wydając zaskarżone postanowienie – powołał się na pierwszą z wymienionych przesłanek odmowy wszczęcia postępowania. Samorządowe Kolegium Odwoławcze stwierdziło, że nie jest dopuszczalne inicjowanie postępowania w przedmiocie wymierzenia kary pieniężnej przewidzianej w art. 39 ust. 3b u.d.p. przez stronę ubiegającą się o wydanie decyzji lokalizacyjnej. Legitymacja procesowa w rozumieniu art. 28 k.p.a. nie przysługuje skarżącej, która żądając wymierzenia kary realizuje wyłącznie interes faktyczny, nie zaś interes prawny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie podzielił, leżące u podstaw zaskarżonego postanowienia stanowisko, zgodnie z którym postępowanie w sprawie wymierzenia organowi kary za zwłokę w trybie przewidzianym w art. 39 ust. 3b u.d.p. jest postępowaniem odrębnym od postępowania w przedmiocie zezwolenia na zlokalizowanie w pasie drogowym obiektów budowlanych lub urządzeń niezwiązanych z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego i nie jest sprawą indywidualną, o której mowa w art. 1 pkt 1 k.p.a. Mimo uregulowania w tym samym artykule 39 u.d.p., jest to postępowanie odrębne, w którym stronami są organy administracji publicznej, to jest organ wyższego stopnia, a w przypadku braku takiego organu – organ nadzorujący, wymierzający karę oraz organ niższej instancji, na który może być nałożona kara. Reasumując – Sąd pierwszej instancji stwierdził, że sformułowane w skardze zarzuty należy uznać za niezasadne. Skarżąca nie jest stroną postępowania określonego w art. 39 ust. 3b u.d.p., które jest wszczynane jedynie z urzędu. Skarżąca nie może zatem skutecznie domagać się wszczęcia tego postępowania. W konsekwencji zaskarżone postanowienie, odmawiające wszczęcia postępowania na skutek wniosku skarżącej, pozostaje w zgodzie z art. 61a § 1 k.p.a. sformułowane w skardze zarzuty należy uznać za niezasadne.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożyła skarżąca spółka, która wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, oraz o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Strona skarżąca zarzuciła naruszenie:

1. przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 28 k.p.a. oraz art. 61a k.p.a. przez brak uchylenia zaskarżonego postanowienia i błędne przyjęcie, że organ prawidłowo stwierdził, iż skarżąca nie jest legitymowana do skutecznego żądania wszczęcia postępowania w przedmiocie nałożenia na Zarząd Powiatu w Łukowie kary pieniężnej, o której mowa w art. 39 ust. 3b u.d.p., podczas gdy skarżąca posiada interes prawny, a co za tym idzie status strony postępowania w świetle art. 28 k.p.a., a więc rozstrzygnięcie organu nie odpowiada prawu;

2. przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 61 k.p.a. oraz art. 61a k.p.a. i w związku z art. 39 ust. 3b u.d.p. przez brak uchylenia zaskarżonego postanowienia i błędne przyjęcie, że organ prawidłowo odmówił wszczęcia postępowania w sprawie wniosku skarżącej o nałożenie na Zarząd Powiatu w Łukowie kary pieniężnej, o której mowa w art. 39 ustawy ust. 3b u.d.p., i uznanie, że niniejsze postępowanie nie może być wszczęte na wniosek strony, bowiem nie jest regulowane przepisami kodeksu postępowania administracyjnego, podczas gdy do postępowania w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na właściwego zarządcę drogi w trybie art. 39 ust. 3b u.d.p., przepisy kodeksu postępowania administracyjnego mają zastosowanie;

3. przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 1 pkt 1 k.p.a. przez brak uchylenia zaskarżonego postanowienia i błędne przyjęcie, że postępowanie w sprawie nałożenia na Zarząd Powiatu w Łukowie kary pieniężnej, o której mowa w art. 39 ust. 3b u.d.p., nie jest sprawą indywidualną, podczas gdy zastosowanie przez organ środka dyscyplinującego wobec Zarządu Powiatu w Łukowie rzeczywiście wpływa na prawa i obowiązki skarżącej bowiem, wymusza na zarządcy dróg wydania decyzji o treści żądanej przez skarżącą;

4. prawa materialnego, tj. art. 39 ust. 3b u.d.p. przez jego niezastosowanie i przyjęcie, że organ prawidłowo odmówił nałożenia kary pieniężnej na Zarząd Powiatu w Łukowie, podczas gdy spełnione zostały ku temu wszystkie przesłanki ustawowe, natomiast z ww. przepisu wynika wprost, że w razie spełnienia przesłanek ustawowych, tak jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie, nałożenie przedmiotowej kary pieniężnej przez organ jest obligato-ryjne.

Skarżony organ odwoławczy nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Uzasadnienie prawne wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego:

Skarga kasacyjna została oddalona jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw.

Zgodnie z treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę sądownoadministracyjną w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozagę 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 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.

Powyższe ustawowe podstawy kasacyjne wymagają od skarżącego kasacyjnie konkretyzacji poprzez sformułowanie zarzutów kasacyjnych.

W przedmiotowej sprawie nie wystąpiły określone w art. 183 § 2 p.p.s.a. podstawy nieważności postępowania sądowego. W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny ograniczył rozpoznanie sprawy sądownoadministracyjnej do weryfikacji zarzutów kasacyjnych. Wynik weryfikacji powyższych zarzutów okazał się negatywny, co stanowi podstawę do utrzymania w mocy zaskarżonego wyroku.

Naczelny Sąd Administracyjny po dokonaniu zbiorczej i całościowej oceny podniesionych zarzutów oraz ich podstaw argumentacyjnych stwierdził, że stanowisko prawne wyrażone w skardze kasacyjnej jest oczywiście błędne.

Po pierwsze – brak jest normatywnych podstaw do uznania, że postępowanie dotyczące wymierzenia organowi właściwemu do załatwienia sprawy, o której mowa w art. 39 ust. 3 u.d.p., kary pieniężnej za niewydanie decyzji w terminie 65 lub 45 dni od dnia złożenia wniosku, jest postępowaniem administracyjnym jurysdykcyjnym w indywidualnej sprawie administracyjnej w rozumieniu art. 1 pkt 1 k.p.a.

Postępowanie uregulowane w art. 39 ust. 3b u.d.p. jest rodzajem wewnątrzadministracyjnego postępowania nadzorczego, które ma charakter odrębny względem postępowania administracyjnego w sprawie, o której mowa w art. 39 ust. 3 u.d.p., zmierzając do finansowego sankcjonowania bezczynności organu niższego stopnia przez organ wyższego stopnia (organ nadzorujący). Odwołanie się przez ustawodawcę do formy procesowej postanowienia oraz przyznanie organowi pierwszej instancji prawa do wniesienia zażalenia

na postanowienie o wymierzeniu kary pieniężnej dowodzą jedynie, że rozważana procedura sankcyjna dotyczy tylko odpowiedzialności wewnątrzadministracyjnej oraz relacji między organami.

W związku z powyższym zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 1 pkt 1 k.p.a. jest bezzasadny.

Po drugie – nie znajduje uzasadnionych podstaw pogląd, że strona postępowania zasadniczego (postępowania administracyjnego jurysdykcyjnego) w sprawie, o której mowa w art. 39 ust. 3 u.d.p., może być stroną postępowania wewnątrzadministracyjnego nadzorczego uregulowanego w art. 39 ust. 3b u.d.p. Jest to oczywista konsekwencja niejurysdykcyjnego i wewnętrznego charakteru powyższego postępowania, którego celem jest ocena zachowania przez organ pierwszej instancji ustawowego terminu załatwienia sprawy oraz sankcjonowanie stanu beczynności. Podmiotami tego rodzaju postępowania odrębnego są więc jedynie organy administracji publicznej właściwe w administracyjnym toku instancji w sprawie wydania zezwolenia wskazanego w art. 39 ust. 3 u.d.p. (organ pierwszej i drugiej instancji) lub także – w razie braku organu wyższego stopnia – także organ sprawujący nadzór nad organem pierwszej instancji. Strona postępowania jurysdykcyjnego w sprawie, o której mowa w art. 39 ust. 3 u.d.p., może natomiast zwracać się do organu wyższego stopnia lub organu nadzorującego z pismem informującym o naruszeniu terminu, o którym mowa w art. 39 ust. 3b u.d.p., albo złożyć skargę administracyjną uregulowaną w art. 227 i następne k.p.a. Pisma tego rodzaju nie skutkują jednak wszczęciem postępowania wewnątrzadministracyjnego, jak również nie stanowią podstawy do przyznania stronie postępowania zasadniczego statusu „strony” tego pierwszego postępowania. Tym samym kasacyjny zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 28 i art. 61a k.p.a. podlegał oddaleniu jako bezzasadny.

Po trzecie – błędny okazał się także pogląd strony skarżącej kasacyjnie co do wadliwej oceny legalności zaskarżonego postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania na jej wniosek. Ocena prawna Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie w tym zakresie jest zasadniczo prawidłowa z tym tylko zastrzeżeniem, że właściwą przesłanką odmowy wszczęcia postępowania „w sprawie wymierzenia organowi kary pieniężnej”, o której mowa w art. 39 ust. 3b u.d.p., jest przesłanka niedopuszczalności wszczęcia postępowania „z innych uzasadnionych przyczyn”, a nie z powodu złożenia wniosku przez podmiot, który nie jest stroną (art. 61a § 1 k.p.a.). Taka kwalifikacja jest konsekwencją przyjęcia prawidłowego założenia, że w tym przypadku nie mamy do czynienia z postępowaniem administracyjnym jurysdykcyjnym, lecz z postępowaniem wewnątrzadministracyjnym, w którym nie występują strony w rozumieniu art. 28 k.p.a. Postępowanie z art. 39 ust. 3b u.d.p. jako

postępowanie niejurysdykcyjne, pozostające poza zakresem normowania art. 1 k.p.a., może być zatem wszczęte tylko z urzędu przez organ właściwy do wymierzenia organowi pierwszej instancji kary za bezczynność. Zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art 61 i art. 61a k.p.a. oraz art. 39 ust. 3b u.d.p. podlegały zatem oddaleniu.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej.

29

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 2 października 2024 r.
(III FSK 213/23)**

Przewodniczący: sędzia NSA Paweł Borszowski

*Sędziowie: NSA Sławomir Presnarowicz (sprawozdawca), del. WSA Krzysztof
Przasnyski*

Na postanowienie w sprawie dodatkowego opisu i oszacowania wartości nieruchomości, o którym mowa art. 110u § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.), przysługuje zażalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 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 Poznaniu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 października 2022 r. w sprawie ze skargi A.S. i D.S. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 maja 2022 r., nr 3001-IEE.711.131.2022, w przedmiocie egzekucji świadczeń pieniężnych.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 25 października 2022 r., I SA/Po 540/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: Sąd pierwszej instancji albo

WSA) po rozpoznaniu sprawy ze skargi A.S. i D.S. (dalej: skarżący albo strona), uchylił zaskarżone postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: DIAS, Dyrektor albo organ) z 2 maja 2022 r. w przedmiocie egzekucji świadczeń pieniężnych oraz zasądził od organu na rzecz skarżących kwotę 597 zł.

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od tego wyroku, DIAS żądając przeprowadzenia rozprawy, zaskarżył powyższy wyrok w całości, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania lub rozpoznania skargi kasacyjnej oraz zasądzenia od skarżących na rzecz organu kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi Dyrektor zarzucił, na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie:

I. Naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art.141 § 4 p.p.s.a. przez uwzględnienie skargi, chociaż postępowanie prowadzone przed organami administracji nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez WSA w zaskarżonym wyroku – co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu zaskarżonego wyroku i w efekcie w braku oddalenia skargi (czyż naruszono przepis art. 151 p.p.s.a., przez brak jego zastosowania w sprawie);

2) art. 145 § 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 133 § 1 przez dokonanie niewłaściwej kontroli aktu administracyjnego i uchylenie zaskarżonego postanowienia z uwagi na stwierdzenie – mającego wpływ na wynik sprawy – naruszenia art. 17 § 1 w związku z art. 18 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 476 ze zm.; dalej: u.p.e.a.) w związku z art. 110u § 2 u.p.e.a oraz art. 134 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; dalej: k.p.a.) w związku z art. 144 k.p.a., podczas gdy naruszenie ww. przepisów nie miało miejsca; naruszenie przepisów przez Sąd pierwszej instancji miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż uchybienia Sądu skutkowały uwzględnieniem skargi, gdy skargę należało oddalić;

3) art. 145 § 1 lit. c/ i lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 133 § 1 oraz art. 3 § 1 p.p.s.a., poprzez dokonanie niewłaściwej kontroli aktu administracyjnego i uchylenie zaskarżonego postanowienia z uwagi na stwierdzenie dokonania przez organ odwoławczy zawężającej wykładni art. 110u § 2 u.p.e.a., polegającej na przyjęciu przez Sąd, że na postanowienie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości przysługuje zażalenie, podczas gdy przepisy prawa nie przewidują zaskarżenia postanowienia o odmowie

przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości; naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż uchybienia Sądu skutkowały uwzględnieniem skargi, gdy skargę należało oddalić;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 134 k.p.a. w związku z art. 144 k.p.a. oraz z art. 18 i art. 17 § 1 u.p.e.a. przez dokonanie niewłaściwej oceny materiału dowodowego oraz błędną ocenę prawną ustalonego przez organy stanu faktycznego, polegającego na przyjęciu, że organ nie był uprawniony by orzec, że wniesione zażalenie jest niedopuszczalne, chociaż żaden przepis prawa nie przewidywał możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości, a jest to warunek konieczny do skutecznego wniesienia tego środka prawnego; naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż uchybienia Sądu skutkowały uwzględnieniem skargi, gdy skargę należało oddalić;

5) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 133 § 1 oraz art. 3 § 1 p.p.s.a. w związku z 110u § 2 u.p.e.a. i art. 17 § 1 u.p.e.a. oraz art. 151 p.p.s.a. przez uznanie dopuszczalności zażalenia na postanowienie w sprawie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości, gdy przy dokonaniu prawidłowej kontroli należało uznać, że zobowiązanemu nie przysługuje zażalenie, gdyż służy ono tylko w sytuacji, gdy przepis ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub kodeksu postępowania administracyjnego tak stanowi; naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż uchybienia Sądu skutkowały uwzględnieniem skargi, gdy skargę należało oddalić;

6) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. przez wydanie orzeczenia, które w uzasadnieniu wyroku zawiera błędne wskazanie co do dalszego postępowania, gdy w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ podatkowy, w szczególności przez nakazanie uwzględnienia przy ponownym rozpatrzeniu sprawy oceny prawnej wyrażonej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku i zobowiązanie organu odwoławczego do wydania w sprawie stosownego rozstrzygnięcia na podstawie art. 138 w związku z art. 144 k.p.a., podczas gdy w przedmiotowej sprawie art. 138 w związku z art. 144 k.p.a. nie ma zastosowania, w sytuacji gdy Sąd – wyrokując w niniejszej sprawie – dopuścił się naruszenia prawa materialnego przez błędną (rozszerzającą) wykładnię art. 110u § 2 u.p.e.a.; naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż uchybienia Sądu skutkowały uwzględnieniem skargi, gdy skargę należało oddalić.

II. Przepisów prawa materialnego, tj.:

1) art. 110u § 1 u.p.e.a. przez dokonanie niewłaściwej (rozszerzającej) jego wykładni i nieuzasadnione przyjęcie, że postanowieniem, o którym mowa w tym przepisie, jest także postanowienie o odmowie przeprowadzenia

dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości, podczas gdy postanowienie, o którym mowa w art. 102u § 1 u.p.e.a. odnosi się wyłącznie do przeprowadzonego i ukończonego opisu i oszacowania nieruchomości;

2) art. 110u § 2 u.p.e.a. przez dokonanie niewłaściwej jego wykładni i nieuzasadnione przyjęcie, że na postanowienie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości przysługuje zażalenie, podczas gdy przepisy prawa nie przewidują zażalenia na postanowienie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości.

Skarżący nie skorzystali z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Stosownie do art. 174 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (pkt 1) albo naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (pkt 2).

Dopełnienie wymogu wskazania podstaw skargi kasacyjnej uregulowanych w powołanym art. 174 p.p.s.a. jest konieczne, ponieważ wyznacza granice skargi kasacyjnej, którymi jest związany Naczelny Sąd Administracyjny (art. 183 § 1 p.p.s.a.). Wyjątkiem są tu jedynie przesłanki nieważności postępowania, które Sąd bierze pod rozwagę z urzędu. Przed przystąpieniem do oceny zarzutów skargi kasacyjnej zbadano, czy nie zaistniała którakolwiek z przesłanek nieważności określonych w art. 183 § 2 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że w sprawie nie wystąpiła żadna z przyczyn nieważności, wskazywana w przywoływanym unormowaniu.

W rozpoznawanej sprawie istotą sporu jest rozstrzygnięcie kwestii prawnej, czy na postanowienie w sprawie dodatkowego opisu i oszacowania wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 110u § 2 u.p.e.a., przysługuje, czy też nie przysługuje zażalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny za nieusprawiedliwiony uznaje zarzut naruszenia przez WSA przepisów prawa materialnego, tj.: art. 110u § 2 u.p.e.a. przez dokonanie niewłaściwej jego wykładni i nieuzasadnione przyjęcie, że na postanowienie o odmowie przeprowadzenia dodatkowego opisu i oszacowania nieruchomości przysługuje zażalenie. W myśl art. 17 § 1 zdanie drugie u.p.e.a., na postanowienie służy zażalenie, jeżeli niniejsza ustawa (tj. ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) lub Kodeks postępowania administracyjnego tak stanowi. W art. 110u u.p.e.a. ustawodawca wprowadził środek zaskarżenia w postaci zażalenia na postanowienie w przedmiocie zarzutów do „opisu i oszacowania wartości nieruchomości”. W art. 110u § 1 u.p.e.a.

stwierdza się, że „zarzuty do opisu i oszacowania wartości nieruchomości mogą być wnoszone przez wszystkich uczestników postępowania egzekucyjnego w terminie 14 dni od dnia ukończenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości. Na postanowienie organu egzekucyjnego w sprawie opisu i oszacowania wartości nieruchomości przysługuje zażalenie”. Natomiast w art. 110u § 2 u.p.e.a. wskazuje się, że jeżeli w stanie nieruchomości, w okresie pomiędzy sporządzeniem opisu i oszacowaniem jej wartości a wyznaczonym terminem licytacji, zajdą istotne zmiany, organ egzekucyjny może przeprowadzić dodatkowy opis i oszacowanie wartości nieruchomości.

Wykładnia wewnętrzna systemowa przywołanych wyżej przepisów prawa pozwala przyjąć, że zwrot „opis i oszacowanie wartości nieruchomości” określony w art. 110u § 1 u.p.e.a. oraz zwrot „dodatkowy opis i oszacowanie wartości nieruchomości” zawarty w art. 110u § 2 u.p.e.a. w istocie stanowią łączne pojęcie „sprawy” opisu i oszacowania wartości nieruchomości. W żaden bowiem sposób nie można zanegować, że „dodatkowy opis i oszacowanie wartości nieruchomości” nie stanowi „opisu i oszacowania wartości nieruchomości”. Przy takim rozumieniu omawianych regulacji prawnych, należy przyjąć, że na postanowienie organu egzekucyjnego „w sprawie” opisu i oszacowania wartości nieruchomości przysługuje zażalenie.

Opisane wyżej rozumienie przepisów zawartych w art. 110u u.p.e.a. można znaleźć zarówno w orzecznictwie sądowym, jak również w doktrynie prawa administracyjnego. W judykaturze podkreśla się, że w przedmiotowym przypadku zażalenie stanowi środek ochrony prawnej przysługujący dłużnikowi i zmierzający do ustalenia rzeczywistej wartości nieruchomości, która ma istotne znaczenie dla ceny nabycia nieruchomości, a w konsekwencji na wysokość zaspokojenia zobowiązań dłużnika (zob. prawomocny wyrok WSA w Kielcach z 2 grudnia 2021 r., I SA/Ke 456/21).

Uregulowana w art. 110u § 1 u.p.e.a. instytucja zarzutów do opisu i oszacowania wartości nieruchomości stanowi samodzielny środek prawny i ma również pełne zastosowanie w sytuacji opisanej w art. 110u § 2 u.p.e.a. (zob. prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 21 lutego 2024 r., I SA/Gd 877/23). Podobny pogląd został również zaprezentowany w literaturze przedmiotu. Wskazuje się, że opisywane rozstrzygnięcie zapada w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie (zob. K. Kucharski /w:/ R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2024; s. 788).

Mając na uwadze powyższe wywody, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, również pozostałe zarzuty skargi kasacyjnej okazały się niezasadne. W szczególności za chybione należy uznać zarzuty o konieczności zachowania zasady szybkości postępowania egzekucyjnego, jako priorytetu

administracyjnego postępowania egzekucyjnego. Stosowanie tej zasady w praktyce jest bardzo istotne z punktu widzenia uwzględniania interesu wierzyciela, nie może jednak przeważać w realizacji ochrony prawnej przysługującej dłużnikowi.

Reasumując – Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że na postanowienie w sprawie dodatkowego opisu i oszacowania wartości nieruchomości, o którym mowa art. 110u § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przysługuje zażalenie.

W tym stanie rzeczy, Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną jako nie zasługującą na uwzględnienie i – stosując przepisy art. 184 p.p.s.a. oraz będąc związany wnioskami i uzasadnieniem skargi kasacyjnej przez treść art. 183 § 1 p.p.s.a. – orzekł o jej oddaleniu.