

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 3 (126) • 2025

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	7
Zbiór orzeczeń	11



Wolters Kluwer

Warszawa 2025

ZBIÓR URZĘDOWY
tolczony 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.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30)
dyrektywa 91/477/EWG	– dyrektywa Rady 91/477/EWG z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (Dz.Urz. UE L 1991.256.51.)
dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1.)
dyrektywa 2021/555	– dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/555 z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (Dz.Urz. UE L 2021.115.1.)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.Urz. UE L 2016.119.1)
rozporządzenie nr 833/2014	– rozporządzenie Rady (UE) nr 833/2014 z dnia 31 lipca 2014 r. dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz.Urz. UE L 2014.229.1 ze zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 572)

o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; obecnie: 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 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
p.u.	– ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 794 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 2022 r. poz. 2492; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
p.u.s.p.	– ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 334)
rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku VAT	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. poz. 1722 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 701 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 955 ze zm.)
u.b.a.	– ustawa z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (Dz.U. Nr 53, poz. 549 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 955 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 485)
u.i.a.	– ustawa z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. Nr 41, poz. 179 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1850; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 688)
u.o.p.	– ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz.U. Nr 92, poz. 880 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1336 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1478 ze zm.)
u.o.z.o.z.	– ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 282 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1292)

- 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 2020 r. poz. 1406 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2025 r. poz. 278)
- u.p.p. – ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. Nr 52, poz. 417 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1127 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 581)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1043; 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 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
- u.p.z.p. – ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.)
- ustawa DRM – ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2023 r. poz. 948)
- ustawa drogowa – ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. Nr 80, poz. 721 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1363 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 311)
- ustawa nowelizująca z 23 października 2018 r. – ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159)
- ustawa zmieniająca z 28 listopada 2020 r. – ustawa 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. z 2020 r. poz. 2123)

u.u.i.ś.	– ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. Nr 199, poz. 1227 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1094 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 1112 ze zm.)
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III FPS 5/24 (31 III 2025 r.)	30	Podstawa opodatkowania umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d.	11

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
II FSK 2080/23 (11 VII 2024 r.)	31	Uprawnienie do zastosowania opodatkowania przychodów (dochodów) według obniżonej 9% stawki podatku dochodowego od osób prawnych art. 2 pkt 1 lit. a/ tiret pierwsze, art. 12 ust. 2 ustawy zmieniającej z 28 listopada 2020 r.; art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1e u.p.d.o.p.	27
II FSK 1345/21 (7 VIII 2024 r.)	32	Zakaz wydawania uprzedniego porozumienia cenowego w zakresie transakcji kontrolowanych art. 85 pkt 2 ustawy DRM	40
I FSK 2274/19 (19 VIII 2024 r.)	33	Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p.	47
II GSK 1481/23 (11 IX 2024 r.)	34	Zaniechanie przez Rzecznika Praw Pacjenta zajęcia stanowiska co do całości wniosku o stwierdzenie naruszenia praw pacjenta art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 53 ust. 3a u.p.p.	63

II GSK 605/24 (11 IX 2024 r.)	35	Strona postępowania o zezwolenie na przejęcie depozytu środków finansowych art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014	72
I FSK 117/21 (17 IX 2024 r.)	36	Zwolnienie od podatku od towarów i usług dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT; art. 2 pkt 15 u.p.t.u.	81
I FSK 156/23 (30 IX 2024 r.)	37	Odwołanie od zarządzenia przewodniczącego składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego złożone po terminie art. 180 w zw. z art. 178 w zw. z art. 198 i art. 197 p.p.s.a.	87
II GSK 1171/24 (9 X 2024 r.)	38	Przesłanka do cofnięcia pozwolenia na broń art. 18 ust. 1 pkt 2 u.b.a. w zw. z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. w zw. z pkt 18 preambuły do dyrektywy 2021/555 i art. 6 ust. 1 lit. b/ in fine dyrektywy 2021/555	90
I FZ 82/24 (17 X 2024 r.)	39	Charakter pisma procesowego art. 194 § 1 p.p.s.a.; art. 41a i nast. p.u.s.p. w zw. z art. 29 § 1 p.u.s.a.	100
II OSK 86/22 (22 X 2024 r.)	40	Doręczanie stronie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej art. 11f ust. 3 ustawy drogowej; art. 148 § 2 k.p.a.	109
II OSK 1360/23 (30 X 2024 r.)	41	Ustalenie warunków zabudowy dla fragmentu działki ewidencyjnej w odniesieniu do inwestycji polegającej na budowie farmy fotowoltaicznej art. 52 ust. 2 pkt 1, art. 59 ust. 1, art. 54 pkt 3 w zw. z art. 61 ust. 1 u.p.z.p.	118
II OSK 34/22 (19 XI 2024 r.)	42	Zalecenia pokontrolne jako przedmiot kontroli przed sądem administracyjnym art. 40 ust. 1, ust. 2a, ust. 2b u.o.z.o.z.; art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.	124
II OSK 310/22 (19 XI 2024 r.)	43	Wydanie decyzji przez organ odwoławczy pomimo pozbawienia strony udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a.	133

I FSK 1865/21 (2 XII 2024 r.)	44	Obciążanie ofiary przestępstwa jego konsekwencjami podatkowymi art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/, art. 86 ust. 1 u.p.t.u.; art. 2 Konstytucji RP	140
II GSK 1293/21 (5 XII 2024 r.)	45	Sukcesja procesowa w postępowaniu sądowoadministracyjnym w przedmiocie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta art. 4 ust. 1 u.p.p. w zw. z art. 448 k.c. w zw. z art. 445 § 3 k.c.	173
III OZ 495/24 (10 XII 2024 r.)	46	Nałożenie na inwestora obowiązku wykonania kompensacji przyrodniczej art. 86f ust. 1 u.u.i.ś.	178
II GSK 1290/24 (18 XII 2024 r.)	47	Dopuszczalność skargi na pismo Prezesa Okręgowej Rady Aptekarskiej w przedmiocie uprawnienia do prowadzenia postępowań w zakresie ustalania posiadania czy nieposiadania przez dany podmiot rękojmi należytego prowadzenia apteki art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 p.p.s.a.	188
III OSK 6041/21 (14 I 2025 r.)	48	Numer telefonu jako dane osobowe art. 4 pkt 1 RODO	196

Zbiór orzeczeń

30

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 31 marca 2025 r.
(III FPS 5/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

*Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Jacek Brolik, Bogusław Dauter
(współsprawozdawca), Sławomir Presnarowicz, Jolanta Sokołowska,
Krzysztof Winiarski*

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem W.K. – prokuratora Prokuratury Regionalnej we Wrocławiu delegowanego do Prokuratury Krajowej po rozpoznaniu w dniu 31 marca 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 18 grudnia 2024 r. w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2023 r. w sprawie ze skargi M.T. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 1401-IOM.4104.42.2022/EO, w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy sformułowanie ustawowe z art. 12 zdanie pierwsze ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043), zgodnie z którym «jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego», odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu?»

podjął następującą uchwałę:

Sformułowanie ustawowe zawarte w art. 12 zdanie pierwsze ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043), „jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego”, odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu, przy czym podstawę opodatkowania, zgodnie z ww. regulacją prawną, ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń, a więc stanowi ona wartość poszczególniej zapłaconej – otrzymanej raty renty.

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

Postanowieniem z 18 grudnia 2024 r., III FSK 714/23, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: Dyrektor IAS w Warszawie albo organ odwoławczy) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 stycznia 2023 r., III SA/Wa 1478/22, w sprawie ze skargi M.T. (dalej: skarżąca) na decyzję Dyrektora IAS w Warszawie z 22 kwietnia 2022 r., nr 1401-IOM.4104.42.2022/EO, wydaną w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, postanowił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 945 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne następującej treści:

„Czy sformułowanie ustawowe z art. 12 zdanie pierwsze ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043), zgodnie z którym «jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego», odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu?»

Wyrokiem z 23 stycznia 2023 r., III SA/Wa 1478/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie – po rozpoznaniu skargi skarżącej na decyzję Dyrektora IAS w Warszawie z 22 kwietnia 2022 r., nr 1401-IOM.4104.42.2022/EO, wydaną w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn – 1) uchylił zaskarżoną decyzję oraz utrzymaną

nią w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego W. z 27 grudnia 2021 r., nr (...); 2) zasądził od organu odwoławczego na rzecz skarżącej kwotę 4847 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu podał, że zgodnie z art. 12 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043; dalej: u.p.s.d.), jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. Artykuł 12 u.p.s.d. przewiduje również wprost, że naczelnik urzędu skarbowego może przyjąć za podstawę opodatkowania prawdopodobną wartość świadczeń powtarzających się za cały czas trwania obowiązku tych świadczeń, ale wyłącznie w przypadku, gdy uzyska na to „zgody podatnika”. Zdaniem Sądu pierwszej instancji „dla określenia podstawy opodatkowania z tytułu umowy renty zastosowanie znajduje art. 12 u.p.s.d., który nakazuje ustalanie podstawy opodatkowania w miarę wykonywania świadczeń”. Należy uznać, że dla powstania obowiązku podatkowego oraz ustalenia podstawy opodatkowania istotne znaczenie ma powstanie roszczenia o wykonanie świadczenia rentowego za dany okres (płatnego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej), chociażby roszczenie to nie zostało zaspokojone”.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Warszawie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł na podstawie art. 173 p.p.s.a. Dyrektor IAS w Warszawie (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego), który skarżył ten wyrok w całości, żądając jej rozpoznania na rozprawie. Sformułował także wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości na podstawie art. 185 p.p.s.a. i przekazanie Sądowi pierwszej instancji sprawy do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 151 p.p.s.a. przez uwzględnienie skargi, mimo dokonania błędnej wykładni art. 12 oraz art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. skutkującej przyjęciem, że określone świadczenie pieniężne wynikające z umowy renty nie daje podstawy do określenia wartości prawa majątkowego w chwili zawarcia umowy renty i nie daje podstawy do ustalenia zobowiązania podatkowego z chwilą zawarcia umowy, podczas gdy właściwa ocena przepisu powinna skłonić Sąd do uznania, że skarżona decyzja odpowiada prawu, a w konsekwencji skarga powinna zostać oddalona;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., w związku z art. 122, art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.) przez wadliwą wykładnię, przejawiającą się

w bezzasadnym zastosowaniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. na skutek błędnego uznania, że w zaskarżonej decyzji organu odwoławczego naruszono obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym oraz obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego, podczas gdy organ nie naruszył wspomnianych przepisów w sposób, a zgromadzony materiał dowodowy był wystarczający do podjęcia rozstrzygnięcia, natomiast przedkładany przez stronę aneks do umowy renty i korekta zeznania SD-3 pozostawały bez wpływu na dokonane ustalenia; w rezultacie powyższego, Sąd nie dopatrując się naruszenia zasad postępowania w stopniu wskazującym na możliwość istotnego wpływu na wynik spraw, powinien wykluczyć ewentualność zastosowania w sprawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.;

c) art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. przez jego niezastosowanie w sprawie, będące skutkiem dokonania przez Sąd błędnej kontroli legalności zaskarżonej decyzji przejawiającej się w wadliwym uznaniu, że organy podatkowe dopuściły się naruszenia art. 122 i art. 187 § 1 o.p. w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, podczas gdy dokonanie prawidłowej kontroli legalności zaskarżonej decyzji i prawidłowej oceny stanu faktycznego wykluczało możliwość zastosowania dyspozycji art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.; powyższe okoliczności powinny w efekcie stanowić dla Sądu podstawę do oddalenia skargi.

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

a) art. 12 u.p.s.d. przez jego błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe jego zastosowanie polegającą na tym, że Sąd błędnie skoncentrował uwagę na charakterze stosunku cywilnoprawnego będącego źródłem poszczególnych świadczeń powtarzających się, a więc na umowie renty i na tej podstawie wywiódł nieprawidłowy wniosek, że świadczenie pieniężne powtarzające się wynikające z umowy renty jako umowy o charakterze alimentacyjnym, losowym, której wartości świadczeń w dniu zawarcia umowy nie można ustalić, powoduje, że przy umowie renty podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania poszczególnych świadczeń, podczas gdy Sąd powinien swoją uwagę zwrócić na istotne cechy świadczenia powtarzającego się, a nie na charakter stosunku cywilnoprawnego będącego źródłem poszczególnych świadczeń powtarzających się i dopiero na podstawie treści poszczególnych świadczeń powtarzających się, dokonać oceny czy możliwe jest określenie wartości danego prawa majątkowego;

b) art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. przez błędną jego wykładnię polegającą na tym, że świadczenie pieniężne płatne w konkretnej wysokości w ustalonych

odstępach czasu, z określonym maksymalnym terminem, do którego wypłacający rentę zobowiązany jest spełniać okresowe świadczenia wynikające z umowy renty, nie daje podstawy do określenia wartości prawa majątkowego w chwili zawarcia umowy renty i nie daje podstawy do zastosowania art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w celu ustalenia zobowiązania podatkowego, podczas gdy ustanowione w umowie renty cykliczne świadczenie pieniężne o stałej wartości i maksymalnym terminem trwania zobowiązanie daje podstawę do łatwego określenia wartości prawa majątkowego, a co za tym idzie określenia podstawy opodatkowania w chwili zawarcia umowy renty.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika – adwokata) wniosła o jej oddalenie w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 18 grudnia 2024 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości koncentrujące się wokół problemu interpretacji art. 12 zdanie 1 u.p.s.d.

Skład orzekający NSA zauważył, że art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. stanowi ustawowe wskazanie dla podstawy opodatkowania, którą ustala się w miarę wykonywania świadczeń, przy czym chodzi o te świadczenia, które zostały określone w początkowej części tej regulacji. Inaczej mówiąc, zastosowanie takiego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania prawodawca odnosi do świadczeń wskazanych w art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. Kluczowe staje się zatem wskazanie tych świadczeń. Określając te świadczenia, prawodawca posłużył się sformułowaniem, które składa się z dwóch elementów, tj. po pierwsze, przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a po drugie, wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego. Dokonując wykładni sformułowania stanowiącego podstawę do wyróżnienia tych dwóch elementów trzeba poczynić zastrzeżenie, że elementy te muszą być spełnione łącznie dla zastosowania tego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania.

Po pierwsze, trzeba uwzględnić sytuację, gdy przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy. Prawodawca formułując ten element konstrukcji prawnej podatku od spadków i darowizn wskazał na przedmiot nabycia, którym jest prawo majątkowe i równocześnie określił, że jest to prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy. Oznacza to więc, że dla zastosowania tej regulacji dotyczącej podstawy opodatkowania chodzi o tak wyrażone świadczenia. Kryterium, jakiego użył prawodawca prowadzi do wniosku, że należy poszukiwać takich świadczeń, które

są wyznaczone przez ich powtarzalność, prawodawca odnosi bowiem powtarzalność do tych świadczeń na rzecz nabywcy.

Biorąc pod uwagę tak sformułowane kryterium, użyte w przepisie ustawy podatkowej, skład orzekający NSA uznał, że niezbędne staje się w tym przypadku uwzględnienie kolejnego kryterium, tj. kryterium czasu, dla ustalenia zakresu tych świadczeń. Wskazał, że w doktrynie podkreśla się, że uwzględniając kryterium czasu możemy wyróżnić świadczenia jednorazowe, okresowe i ciągłe, zaś w art. 12 u.p.s.d. chodzi o świadczenia okresowe, a zatem takie, gdzie w ramach jednego i tego samego stosunku o charakterze obligacyjnym dłużnik spełnia wiele świadczeń jednorazowych, zaś istotnym elementem tych świadczeń jest ich powtarzalność (zob. K. Stelmaszczyk-Borszowska, *Prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się*, /w:/ P. Borszowski, K. Musiał, A. Nita, J. Wantoch-Rekowski, K. Stelmaszczyk-Borszowska, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 216, a także W. Czachórski. A. Brzozowski. M. Safjan, E. Skowrońska-Boćian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 73–74). Do stosunków prawnych, których przedmiot można scharakteryzować przez świadczenia powtarzające się, zalicza się m.in. umowa renty uregulowana w art. 903 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.; dalej: k.c.).

Drugi z normatywnie określonych elementów przy konstrukcji podstawy opodatkowania z art. 12 u.p.s.d., jak uznał skład orzekający NSA, odnosi się wprost do wartości tego prawa, wskazując, że wartość ta nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego. Element ten odgrywa kluczową rolę do zakwalifikowania świadczeń powtarzających się do objęcia ich podstawą opodatkowania z art. 12 u.p.s.d., ponieważ do tych świadczeń odnosi się również art. 13 tej ustawy, gdzie unormowano podstawę opodatkowania bez wskazania na ten element, który dotyczy sytuacji, gdy wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego.

W ocenie składu orzekającego NSA sformułowanie tego elementu oznacza, że chodzi wyłącznie o sytuację, gdy bezwzględnie wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego. Nie sposób kwalifikować tu sytuacji, gdy takie ustalenie wartości prawa majątkowego jest utrudnione, bądź czasowo wyłączone. Prawodawca posłużył się w tym względzie kategorią zwrotną braku możliwości ustalenia tej wartości w chwili powstania obowiązku podatkowego. Stąd też miarodajne jest stwierdzenie chwili powstania obowiązku podatkowego i odniesienie tej chwili do braku możliwości ustalenia wartości danego prawa majątkowego polegającego na obowiązku świadczeń powtarzających się.

Ustalając zakres znaczeniowy tego drugiego z wyróżnionych elementów, skład orzekający dostrzegł następujące sposoby rozumienia, z których wybór pozwoli ustalić zastosowanie tej regulacji podstawy opodatkowania.

Pierwszy z nich sprowadza się do stwierdzenia, że wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego w takim ujęciu, że chodzi o sam „techniczny” wymiar tego sformułowania. W takim przypadku istotny jest wymiar skutku, a zatem proste stwierdzenie odnoszące się do braku uzyskania informacji dotyczącej wartości tego prawa już w momencie powstania danego obowiązku podatkowego. Taki sposób postrzegania tego ustawowego sformułowania może być uzasadniony specyfiką regulacji prawa podatkowego, gdzie wskazuje się na techniczno-prawne aspekty, a nawet używa się sformułowania elementy techniki podatkowej na określenie elementów konstrukcji prawnej podatku (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 36 i n.). W doktrynie wskazuje się na taki sposób ujęcia tego sformułowania ustawowego, a zatem sytuację, gdy brak jest w danym momencie informacji umożliwiających ustalenie wartości świadczeń powtarzających się. Stąd też jeżeli wartość tych świadczeń, a także czas wykonywania zostały określone w umowie renty, wówczas nie ma zastosowania art. 12 u.p.s.d.

W wyroku NSA z 15 kwietnia 2021 r., III FSK 3048/21, uznano, że jeżeli renta ustanowiona jest w pieniądzu, jej wartość odpowiada sumie nominalnych kwot okresowych wypłat, a podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie art. 13 ust. 1 u.p.s.d. Takie stanowisko przyjmuje się więc także w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skład orzekający NSA zauważył, że w tym przypadku kluczowe staje się uwzględnienie *de facto* rezultatu czynności odnoszącej się do braku, bądź możliwości ustalenia wartości tego prawa dla danego momentu powstania obowiązku podatkowego. W tym więc względzie może się to dokonać przez możliwość zsumowania wartości danych świadczeń powtarzających się dla wskazania, że ta wartość jest możliwa do ustalenia, bądź dla stwierdzenia, że nie ma takiej technicznej możliwości. W ramach tego sposobu rozumienia akcentuje się wyrażenie wartość i brak możliwości jej ustalenia w odniesieniu do danego prawa. Jest on zatem uzasadniony publicznoprawnym charakterem prawa podatkowego.

Drugi z wyróżnionych sposobów rozumienia, zdaniem składu orzekającego NSA, nie odnosi się do technicznej możliwości ustalenia, bądź braku ustalenia wartości tego prawa, lecz do stosunku prawnego, który jest podstawą dla tego prawa majątkowego. Należy zauważyć, że prawodawca w początkowej części tego sformułowania używa pojęcia wartość, jednocześnie odnosi je do wyrażenia „tego prawa”, a dopiero w dalszej kolejności posługuje się zwrotem odnoszącym się do braku możliwości jego ustalenia w chwili powstania obowiązku podatkowego. W tym więc przypadku wraz z wyrażeniem odnoszącym się

do wartości, prawodawca jednocześnie posługuje się określeniem, którego treścią jest dane prawo, co prowadzi do konieczności, już na tym etapie, a zatem przyporządkowaniu do wartości, zastosowania prawa, tj. wynikającego z danego stosunku prawnego. Takie podejście oznacza więc, że równocześnie z ustalaniem zakresu znaczeniowego wyrażenia wartość, należy przyporządkować treść konkretnego prawa wynikającego z danego stosunku prawnego, co następnie będzie stanowiło punkt wyjścia do tej części ustawowego sformułowania, która wskazuje na brak możliwości ustalenia tej wartości w chwili powstania obowiązku podatkowego. W tym ujęciu konieczne staje się akcentowanie wskazywanej w doktrynie relacji pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym, gdzie w pewnym uproszczeniu przyjąć można, że skutek realizacji norm prawa cywilnego najczęściej przejawia się jako powstanie stanów faktycznych prowadzących do zaistnienia obowiązku podatkowego (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 21).

Odnosząc uwagi ogólne wyrażone na tle art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. do rozpoznawanej sprawy, gdzie kluczowe staje się dokonanie kwalifikacji wymienionej regulacji do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu, skład orzekający NSA dostrzega również dwa ujęcia.

W pierwszym z nich należałoby uznać, że istotne staje się akcentowanie pierwszej części normatywnego sformułowania wartości odniesionej w dalszej kolejności do prawa wynikającego z umowy renty, by równocześnie dokonać oceny, czy istnieje techniczna możliwość wyliczenia tej wartości przez zsumowanie poszczególnych świadczeń i odniesienie tego do momentu powstania obowiązku podatkowego.

Uwzględniając więc moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu renty, stosownie do art. 6 ust. 1 pkt 8 u.p.s.d., chodzi o ocenę tej sytuacji z chwilą ustanowienia umowy renty. Inaczej mówiąc, dla tego przypadku kluczowe staje się dokonanie oceny wartości świadczeń, które są możliwe do ustalenia na podstawie zawartej umowy w stosunku do okresu, na jaki została zawarta. Jeżeli istnieje możliwość wyliczenia wartości tych świadczeń, uwzględniając zawartą umowę renty, tj. istnieje dostępna informacja w tym względzie, przykładowo taką informacją dysponuje organ podatkowy, to w takim przypadku nie można uznać, że spełniona zostaje regulacja z art. 12 u.p.s.d.

Przy takim więc sposobie rozumienia zastosowanie znajdzie art. 13 u.p.s.d., gdyż nie można uznać, że wartość świadczeń nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego. W takiej sytuacji kluczowe staje się uznanie możliwości wyliczenia wartości wynikającej z umowy renty. Takie stanowisko dostrzega się w orzecznictwie Naczelnego Sadu Administracyjnego. W wyroku tego Sądu z 7 września 2023 r., III FSK 2679/21, odniesiono się do tego,

że „renta została ustanowiona w pieniądzu i na czas określony. Już w dacie powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn możliwe więc było ustalenie jej wartości przez pomnożenie kwoty świadczenia miesięcznego przez liczbę miesięcy, na które zostało ustanowione. Sytuacja ta odpowiada zatem hipotezie art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.”

Skład orzekający NSA dostrzegł również drugie możliwe ujęcie, gdzie uwzględnia się nie tylko sformułowanie dotyczące wartości, ale równocześnie odniesienie tej wartości do konkretnego prawa, a zatem w tym przypadku uwzględnienie umowy renty. Dla potwierdzenia takiego sposobu rozumienia art. 12 u.p.s.d. należy podkreślić sam początek tego wyrażenia ustawowego, gdzie prawodawca posługuje się określeniem wartości odnosząc go do „tego prawa”. W tym przypadku nie sposób poprzestać na samym zwrocie dotyczącym tej wartości i jej technicznym wyliczeniu, bez uwzględnienia charakteru stosunku prawnego.

Zgodnie z art. 903 k.c., przez umowę renty jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu lub w rzeczach oznaczonych tylko co do gatunku. Zobowiązanie się do świadczeń okresowych, które w tym przypadku mają postać świadczeń w pieniądzu, jest cechą charakterystyczną umowy renty, gdzie w doktrynie wskazuje się, że określa ona wysokość poszczególnych świadczeń okresowych, lecz nie ich sumę, a zatem przedmiot świadczenia nie może być określony z góry co do jego wysokości (T. Bielska-Sobkowicz /w:/ *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 5, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, pod red. J. Gudowski, LEX 2017, art. 903, teza 5). Umowa renty jest umową konsensualną o charakterze losowym i może być ukształtowana jako umowa terminowa lub bezterminowa, zaś świadczenie w ramach umowy renty nie może być z góry określone co do wysokości (E. Niezbecka /w:/ *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, *Zobowiązania – część szczegółowa*, pod red. A. Kidyba, LEX 2014, art. 903, tezy 1 i 7).

Skład orzekający NSA zauważył, że kluczowe wyrażenie z art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d., gdzie prawodawca wskazuje na sytuację, gdy wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego, odnosi się bezpośrednio do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu. Świadczenie w ramach umowy renty nie może być więc z góry określone co do wysokości, co oznacza jednocześnie, że wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego. Dla wskazanego podejścia interpretacyjnego należałoby przyjąć, że do takiej umowy renty odnosi się art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d., a zatem z konsekwencją w ramach ustalenia podstawy opodatkowania w miarę wykonywania tych świadczeń.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uznano również, że zobowiązanie się do świadczeń okresowych należy zgodnie z art. 903 k.c. do *essentialia negotii* umowy renty. Świadczenie okresowe polega na stałym dawaniu przez czas trwania stosunku prawnego pewnej ilości pieniędzy lub innych rzeczy zamiennych w określonych regularnych odstępach czasu, jednak nie składających się na pewną z góry co do wielkości określoną całość. Świadczenie to nie może być świadczeniem z góry określonym co do wysokości, wówczas jest to bowiem świadczenie jednorazowe płatne w ratach (wyrok NSA z 17 maja 2006 r., II FSK 715/05).

W ocenie składu orzekającego NSA, w ramach pierwszego z dopuszczalnych sposobów rozumienia art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. wystarczające staje się poprzestanie na braku możliwości ustalenia wartości danego prawa w odniesieniu do umowy renty w sensie ujęcia technicznego, tj. jako możliwości uzyskania jedynie informacji co do wartości tego prawa bez uwzględnienia charakteru stosunku prawnego. Biorąc zaś jako miarodajny drugi sposób rozumienia, nie można poprzestać jedynie na takim ustaleniu wartości tego prawa, lecz należy uwzględnić charakter tego stosunku prawnego. Argumentem przemawiającym za tym drugim podejściem jest już samo sformułowanie art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d., gdzie prawodawca wskazuje na wartość „tego prawa”, a zatem odnosząc się do prawa majątkowego polegającego na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy.

W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. postanowił odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości przedstawione na wstępie.

Organ wnoszący skargę kasacyjną (reprezentowany przez pełnomocników) wniósł o odmowę podjęcia uchwały, natomiast w sytuacji gdyby Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadne podjęcie uchwały, organ wniósł o wydanie uchwały udzielającej negatywnej odpowiedzi na pytanie sądowe.

Skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika) wniosła o podjęcie uchwały, że sformułowanie ustawowe z art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d., zgodnie z którym „jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego”, odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu.

Prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z 21 marca 2025 r. wniósł o podjęcie uchwały o treści przedstawionej w pytaniu sądowym.

W opinii *amicus curiae* z 26 marca 2025 r. Minister Finansów w swoim stanowisku zasugerował odmowę podjęcia uchwały w oparciu o art. 267 p.p.s.a.

Gdyby jednak Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadne podjęcie uchwały, Minister Finansów poddał pod rozagę wydanie uchwały udzielającej negatywnej odpowiedzi na pytanie sądowe.

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

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie III FSK 714/23 trafnie uznał, że sformułowanie ustawowe zawarte w art. 12 u.p.s.d., zgodnie z którym „jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego”, odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu, jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości. Jak zostanie przedstawione w dalszej części uzasadnienia, przepisy zawarte w art. 12 oraz 13 u.p.s.d., dotyczące świadczeń i wartości świadczeń powtarzających się stanowią złożoną szczególnie regulację wewnątrzsystemową względem nie tylko przepisów *stricto* dotyczących podstawy opodatkowania (art. 7 i 8 u.p.s.d.), ale także chwili powstania obowiązku podatkowego (art. 6 u.p.s.d.), jak również (przy zastosowaniu wykładni zewnętrznej systemowej) względem przepisów Kodeksu cywilnego. Jest przy tym również zauważalna niezgodność poglądów na powyższą kwestię w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych oraz poszczególnych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W tych warunkach należy stwierdzić, że na gruncie sprawy III FSK 714/23 zaistniały przesłanki uzasadniające wystąpienie z wnioskiem o podjęcie uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zasygnalizowanego zagadnienia. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 p.p.s.a., tj. wyłonienie się zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Uwzględniając doniosłość pytania prawnego przedstawionego w postanowieniu NSA z 18 grudnia 2024 r., III FSK 714/23, należy wziąć pod uwagę, że zagadnienie prawne stanowiące przedmiot pytania powinno być sformułowane ogólnie, w oderwaniu od okoliczności faktycznych danej sprawy w tym sensie, że nie może chodzić o sposób rozstrzygnięcia tej sprawy ani w sposób bezpośredni, ani też pośredni. Zagadnienie to nie może sprowadzać się do postawienia pytania, które wymagałoby dokonania przez skład rozpoznający to zagadnienie prawne subsumcji. Rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego nie może bowiem polegać na podciągnięciu

ustalonego stanu faktycznego pod wskazany w pytaniu przepis prawa, gdyż prowadziłoby to do rozstrzygnięcia sprawy. Postanowienie NSA zawarte w pytaniu prawnym spełnia powyższe kryterium.

Przechodząc do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego, przede wszystkim należy stwierdzić, że przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn został wyznaczony zamkniętym katalogiem tytułów nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych i nie podlega wykładni rozszerzającej. Jakkolwiek art. 1 ust. 1 u.p.s.d. stanowi o nabyciu „własności rzeczy lub praw majątkowych”, to *de facto* przedmiotem opodatkowania jest nabycie praw majątkowych. Nabycie w drodze tytułów, o których mowa w art. 1 i 1a u.p.s.d., ma charakter pochodny, przy czym do tytułów nabycia praw majątkowych podlegających opodatkowaniu należy między innymi nieodpłatna renta (art. 1 pkt 6 u.p.s.d.).

Zagadnienie momentu powstania obowiązku podatkowego reguluje art. 6 u.p.s.d. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn są natomiast stany faktyczne enumeratywnie wymienione w art. 1 i 1a u.p.s.d., tj. przypadki nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych związane ze zdarzeniami w tychże przepisach wymienionymi (np. nieodpłatna renta itd.) – zdarzenia te powodują, że dana osoba staje się podatnikiem. Tak uregulowany zakres przedmiotowy podatku w art. 1 i 1a u.p.s.d. („podatkowi podlega...”), został doprecyzowany art. 6 u.p.s.d., który odpowiada na pytanie, kiedy dane zdarzenie spowoduje powstanie obowiązku podatkowego. Prawodawca zdecydował się na dość kazuistyczne wskazanie momentów, w których nabywca staje się podatnikiem podatku od spadków i darowizn, uzależniając je od tytułu nabycia. Podatek od spadków i darowizn jest tak naprawdę daniną od nieodpłatnego nabycia majątku, można więc powiedzieć, że co do zasady obowiązek podatkowy powinien powstawać z chwilą faktycznego przysporzenia majątkowego (G. Liszewski, *Chwila powstania obowiązku podatkowego*, /w:/ S. Bogucki, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, G. Liszewski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 244 i 257). Tak się też stało w przypadku nieodpłatnej renty, gdyż zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 u.p.s.d. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia w drodze nieodpłatnej renty powstaje z chwilą ustanowienia tego prawa. Oznacza to więc, że bez względu na dalsze losy powyższego stosunku prawnego (zwłaszcza to, czy na jego podstawie faktycznie dojdzie do jakichkolwiek przysporzeń majątkowych) nabywca stanie się podatnikiem już z chwilą powstania tych praw.

Podstawa opodatkowania postrzegana jest zazwyczaj w kategoriach konkretyzacji przedmiotu podatku, a ściślej – zindywidualizowanej co do wielkości i podmiotu części przedmiotu opodatkowania. W sytuacji opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn prawodawca w art. 7 u.p.s.d. zdecydował,

że podstawa opodatkowania zostanie określona wartościowo, co jest uzasadnione przedmiotem podatku. Podstawę stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych, ale tzw. czysta wartość, a zatem po potrąceniu długów i ciężarów. Podatek od spadków i darowizn należy w związku z tym do podatków majątkowych, wymierzany jest bowiem od przyrostu substancji majątkowej, nabytej w sposób nieodpłatny (K. Stelmaszczyk-Borszowska, *Chwila powstania obowiązku podatkowego*, /w:/ P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, J. Wantoch-Rekowski, K. Stelmaszczyk-Borszowska, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 182).

Prawodawca w art. 12 u.p.s.d. reguluje sytuację, w której wartość nabycia, którego przedmiotem jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 u.p.s.d. W pierwszym przypadku podstawa opodatkowania ustalana jest w miarę wykonywania powtarzających się świadczeń na rzecz nabywcy (art. 12 zdanie pierwsze *in principio* u.p.s.d.). W drugim przypadku podstawą opodatkowania będzie prawdopodobna wartość świadczeń powtarzających się okresowo za cały czas trwania obowiązku tych świadczeń (art. 12 zdanie pierwsze *in fine* u.p.s.d.). Skorzystanie z tej drugiej sytuacji przez organ podatkowy wymaga zgody podatnika i istnienia możliwości przyjęcia na podstawie swobodnego uznania za podstawę opodatkowania prawdopodobnej wartości świadczeń powtarzających się za cały czas trwania obowiązku tych świadczeń (art. 12 zdanie drugie u.p.s.d.).

Uwzględniając podział świadczeń z uwagi na kryterium czasu na świadczenia jednorazowe, ciągłe i okresowe, należy przyjąć, że w art. 12 u.p.s.d. chodzi o świadczenia okresowe, a zatem takie, w których w ramach jednego i tego samego stosunku obligacyjnego dłużnik spełnia wiele świadczeń jednorazowych, przy czym istotnym elementem tych świadczeń jest ich powtarzalność. Do stosunków prawnych, których przedmiotem są lub mogą być świadczenia powtarzające się, można zaliczyć m.in. rentę (zob. M. Kaliński, *Świadczenia jednorazowe, ciągłe i okresowe*, /w:/ A. Brzozowski, J. Jastrzębski, M. Kaliński, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2019, s. 57; M. Kaliński, *Renta*, /w:/ A. Brzozowski, J. Jastrzębski, M. Kaliński, W.J. Kocot, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2017, s. 425).

Ustalając zakres znaczeniowy art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. należy zauważyć, że regulacja ta została umieszczona w rozdziale trzecim ustawy, w ramach którego prawodawca określa ten element konstrukcji podatku od spadków i darowizn, który jest podstawą opodatkowania. W pierwszym rozwiązaniu legislacyjnym, który został umieszczony w tym rozdziale,

tj. art. 7 u.p.s.d. prawodawca wprost wskazał, co stanowi podstawę opodatkowania. Regulację tę można zatem określić jako definicję podstawy opodatkowania. Niezależnie od tego unormowania, które ma charakter definiujący podstawę opodatkowania i jednocześnie otwierający jej zakres w tym podatku, trzeba także dodać, że kluczowa dla tej sprawy regulacja art. 12 u.p.s.d. również jest określeniem podstawy opodatkowania. W tym przypadku prawodawca co prawda nie posługuje się wprost zwrotem, co stanowi podstawę opodatkowania, lecz używa wyrażenia, że „podstawę opodatkowania ustala się”, jednakże nie można uznać, że wyrażenie to wskazuje na zakres umieszczony poza tym elementem konstrukcji prawnej podatku od spadków i darowizn. Wyrażenie ustawowe „podstawę opodatkowania ustala się” nie oznacza, że istnieje abstrakcyjnie ujęta podstawa opodatkowania, która podlega procesowi ustalenia. Przyjęty sposób sformułowania ustawowego wynika po pierwsze ze stwierdzenia, że unormowanie to stanowi szczególną regulację dotyczącą tego elementu konstrukcji prawnej podatku w porównaniu do wyjściowego rozwiązania zawartego w art. 7 u.p.s.d. Po drugie natomiast, użycie wskazanego zwrotu oznacza ujęcie także istoty podstawy opodatkowania, która *de facto* podlega ustaleniu.

Umieszczenie więc regulacji dotyczącej podstawy opodatkowania w art. 12 u.p.s.d. powoduje określone konsekwencje, które należy w pierwszej kolejności rozpatrywać przez uwzględnienie charakterystycznej dla prawa podatkowego relacji pomiędzy przedmiotem a podstawą opodatkowania. O ile przedmiot opodatkowania stanowi w ogólnym ujęciu obszar sytuacji, które prawodawca obejmuje przedmiotem opodatkowania (P. Borszowski, *Określenie konstrukcji prawnej podatku*, /w:/ *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, pod red. P. Borszowski, Warszawa 2023, s. 26), to już podstawa opodatkowania precyzuje ten zakres, wskazując w sposób ilościowy lub wartościowy fragment przedmiotu opodatkowania (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 53). Oznacza to, że na pierwszym poziomie analizy zakresu znaczeniowego art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. należy uwzględnić tę relację pomiędzy przedmiotem a podstawą opodatkowania.

Konieczne następnie staje się wskazanie na moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku nabycia w drodze renty. Jak już powyżej zostało nadmienione, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 u.p.s.d., w przypadku nabycia w drodze renty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustanowienia tego prawa. Prawodawca, określając moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku renty, nakazuje więc uwzględniać chwilę jej ustanowienia. Oznacza to, że już w ramach objęcia renty przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn należy uwzględnić odpowiednie regulacje Kodeksu cywilnego. Ustawowe sformułowanie „chwila ustanowienia danego

prawa” oznacza konieczność ujęcia podatkowych konsekwencji ustanowienia tego prawa w oparciu o odpowiednie unormowania Kodeksu cywilnego dotyczące jego ustalenia. Nie sposób więc poszukiwać innego sposobu rozumienia tego ustawowego wyrażenia, które *de facto* wprost odnosi się do regulacji cywilistycznej.

Stwierdzenie to powoduje określone konsekwencje nie tylko dla elementu konstrukcji tego podatku, jakim jest przedmiot opodatkowania, ale także dla podstawy opodatkowania. Skoro prawodawca już na etapie objęcia przedmiotem opodatkowania nabycia w drodze renty nakazuje uwzględnić odpowiednie regulacje Kodeksu cywilnego dotyczące chwili jej ustanowienia, to nie sposób przyjąć, że rezygnuje z tego w ramach podstawy opodatkowania. Oznaczałoby to kształtowanie podstawy opodatkowania w zbyt dowolny sposób w drodze wykładni, bez uwzględnienia relacji do przedmiotu opodatkowania. Prowadziłoby to tym samym do obawy o kształtowanie zakresu obciążenia tym podatkiem niezgodnie z celami jego wprowadzenia. Nie można pominąć tego, że poza podstawowym celem tego obciążenia podatkowego, jakim jest cel fiskalny opodatkowania, prawodawca przez określone rozwiązania tej daniny publicznej realizuje również cele pozafiskalne, a zatem cele społeczne opodatkowania. Nie sposób zatem pominąć na etapie ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do renty jej konstrukcji wynikającej z odpowiednich regulacji Kodeksu cywilnego.

Kontynuując te rozważania, należy je w sposób bezpośredni odnieść do kluczowego unormowania, tj. art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. Powtórzenia wymaga, że zgodnie z tą regulacją, jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. W art. 12 zdanie pierwsze *in principio* u.p.s.d. prawodawca odnosi się do fragmentu przedmiotu opodatkowania, wskazując na sytuację, gdy przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe, polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy. Nabycie prawa majątkowego polegającego na obowiązku świadczeń powtarzających się obejmuje swym zakresem także nabycie praw z umowy renty. Zarówno w doktrynie prawa cywilnego, jak również prawa podatkowego wskazuje się, co powyżej zarówno w pytaniu sądowym, jak i w niniejszym uzasadnieniu uchwały zostało przedstawione, że umowa renty jest kwalifikowana jako nabycie prawa, z którego wynika obowiązek świadczeń powtarzających się.

Można zatem stwierdzić, że w art. 12 zdanie pierwsze *in principio* u.p.s.d. prawodawca stosunkowo szeroko otwiera zakres jej zastosowania. Dopiero w kolejnej części doprecyzowuje ten zakres przez stwierdzenie, że wartość

tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego (element ten odgrywa kluczową rolę do zakwalifikowania świadczeń powtarzających się do objęcia ich podstawą opodatkowania z art. 12 u.p.s.d., gdyż do tych świadczeń odnosi się również art. 13 tej ustawy, gdzie unormowano podstawę opodatkowania bez wskazania na ten element, który dotyczy sytuacji, gdy wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego). Dla takiej więc sytuacji podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. Konsekwencją więc stwierdzenia, że wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego jest wskazanie sposobu ustalenia podstawy opodatkowania.

Należy zauważyć, że również w tym unormowaniu prawodawca konsekwentnie odnosi się do chwili powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to potwierdzenie, że skutek zastosowania regulacji z zakresu prawa cywilnego dotyczący, jak w tym przypadku, chwili ustanowienia praw z tytułu renty, zostaje „przeniesiony” do podstawy opodatkowania. Stanowi to zatem również punkt wyjścia do ustalenia sposobu rozumienia tego unormowania, ze szczególnie uwzględnieniem tej jego części, która odnosi się do braku możliwości ustalenia wartości tego prawa w chwili powstania obowiązku podatkowego.

Zwrot „wartość prawa” użyty w art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. należy odnieść więc do stosunku prawnego umowy renty. Nie sposób poszukiwać odrębnego sposobu rozumienia tego wyrażenia, poprzestając jedynie na słowie wartość, chodzi bowiem o wartość tego prawa, a zatem wynikającego ze stosunku prawnego renty. Przyjęcie takiego sposobu rozumienia, które z wyrażenia wartość nakazuje uwzględnić skutki niejako obok stosunku prawnego renty, oznaczałoby równocześnie rozszerzenie elementu podstawy opodatkowania w relacji do przedmiotu opodatkowania. Taki sposób rozumienia tego ustawowego zwrotu należy także równocześnie zaprezentować do tej jego części, która wskazuje na brak możliwości ustalenia tej wartości. Nie chodzi zatem o techniczne ujęcie tego wyrażenia, gdzie zakres znaczeniowy byłby ustalany w oparciu o potencjalną możliwość wyliczenia, bądź niemożliwość wyliczenia tego prawa. Nie można tu zatem poprzestać na stwierdzeniu, że prawodawca podatkowy przez pewien stopień swojej autonomii w taki sposób nakazuje kształtować podstawę opodatkowania, aby pominąć skutki, jakie wynikają z umowy renty. Umowa renty jest bowiem umową o charakterze losowym, zaś świadczenia z tej umowy nie mogą być z góry określone co do wysokości (Z. Radwański, *Umowa renty*, /w:/ *System prawa prywatnego*, t. 8, *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, pod red. J. Pańowicz-Lipska, Warszawa 2004, s. 588). Prowadzi to więc do wniosku, że w art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d. prawodawca obejmuje umowę renty, w ramach której

jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu.

W świetle przedstawionej powyżej argumentacji skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że sformułowanie ustawowe zawarte w art. 12 zdanie pierwsze u.p.s.d., „jeżeli przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku świadczeń powtarzających się na rzecz nabywcy, a wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego”, odnosi się do umowy renty, w ramach której jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu, przy czym podstawę opodatkowania, zgodnie z ww. regulacją prawną, ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń, a więc stanowi ona wartość poszczególnej zapłaconej – otrzymanej raty renty.

Uwzględniając powyżej zaprezentowane zasady wykładni prawa oraz oparte na nich rozumowanie w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 p.p.s.a. podjął uchwałę, jak w sentencji.

31

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 11 lipca 2024 r.
(II FSK 2080/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski (sprawozdawca)

Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz, del. WSA Alicja Polańska

Spółka komandytowa, która na zasadach wynikających z art. 2 pkt 1 lit. a/ tiret pierwsze oraz art. 12 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. z 2020 r. poz. 2123) stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 maja 2021 r., a jej pierwszy rok podatkowy kończył się z dniem 31 grudnia tego roku, była uprawniona do zastosowania opodatkowania

przychodów (dochodów) za ten okres według obniżonej 9% stawki podatku tak jak podatnik rozpoczynający działalność zgodnie z art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a ł i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 31 sierpnia 2023 r. w sprawie ze skargi R. sp. z o.o. z siedzibą w S. (dawniej R. sp. z o.o. sp. k.) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2023 r. nr 3001-IOV-21.4100.13.2022 w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz R. sp. z o.o. z siedzibą w S. dwa tysiące siedemset złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 31 sierpnia 2023 r., I SA/Po 243/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: Sąd pierwszej instancji) po rozpoznaniu skargi R. sp. z o.o. (dawniej R. sp. z o.o. sp. k.) z siedzibą w S. (dalej: skarżąca, strona, spółka) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 20 stycznia 2023 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji i zasądził od organu na rzecz strony kwotę 7164 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Jak wskazano w uzasadnieniu orzeczenia, istota sporu w niniejszej sprawie dotyczyła prawa do zastosowania przez spółkę w 2021 r. preferencyjnej 9% stawki opodatkowania, określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.).

Strona z dniem 1 maja 2021 r. uzyskała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, korzystając z możliwości przewidzianej w art. 12 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. z 2020 r. poz. 2123; dalej: ustawa zmieniająca z 28 listopada 2020 r.).

Zdaniem skarżącej w roku podatkowym trwającym od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. spełniała ona ustawowe przesłanki dla opodatkowania swoich dochodów ze źródeł innych niż z zysków kapitałowych według stawki 9%.

Organy podatkowe stanęły jednak na stanowisku, że w 2021 r. spółka nie mogła zastosować preferencyjnej stawki podatku, gdyż nie posiadała statusu „małego podatnika” w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. Spółka nie rozpoczęła bowiem działalności gospodarczej w 2021 r. tylko zmienił się jej status podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych. Spółka, która z dniem 1 maja 2021 r. stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z ustawą zmieniającą, stała się podmiotem u.p.d.o.p. Zatem przy ustalaniu statusu „małego podatnika” winna uwzględnić wartość sprzedaży brutto za poprzedni rok obrotowy tj. od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2020 r. W tym czasie zaś wartość sprzedaży brutto przekraczała kwotę odpowiadającą równowartości 2 mln euro.

Sąd pierwszej instancji nie zgodził się z organami podatkowymi, wskazując w zaskarżonym orzeczeniu, że skarżąca do dnia 1 maja 2021 r. nie posiadała statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i nie podlegała przepisom u.p.d.o.p. Przed dniem 1 maja 2021 r. nie posiadała też roku podatkowego jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych. Pierwszym rokiem podatkowym skarżącej był okres od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. Oznacza to, że rok 2020 mógł być jedynie jej rokiem obrotowym, a nie rokiem podatkowym.

Wobec tego, zdaniem Sądu pierwszej instancji, art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. nie dawał podstaw do uznania, że w przypadku spółek komandytowych, które przed 1 maja lub 1 stycznia 2021 r. nie były podatnikami podatku dochodowego, w celu ustalenia, czy mają one status „małego podatnika” należy zweifykować wartość przychodów uzyskanych przez nie w poprzednim roku obrotowym. Przywołany przepis posługuje się bowiem pojęciem „roku podatkowego”, będącym autonomicznym pojęciem, które nie może być utożsamiane z „rokiem obrotowym”.

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

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

I. przepisów postępowania, które miało wpływ na wyniki sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 141 § 4, art. 133 § 1, art. 135 oraz art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ w zw.

z art. 72 § 1 pkt 1, art. 75 § 2, art. 77b § 1 pkt 1 oraz art. 120 i art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.) przez uznanie, że organ odwoławczy niezasadnie utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji odmawiającą skarżącej stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r. i w związku z tym przez uwzględnienie skargi, chociaż postępowanie prowadzone przed organami administracji nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez Sąd w zaskarżonym wyroku – co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu zaskarżonego wyroku i w efekcie w braku oddalenia skargi;

II. prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. błędną wykładnię a następnie niewłaściwe wskutek tego zastosowanie art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1d, art. 4a pkt 10 i art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. przez uznanie, że organy podatkowe błędnie przyjęły, że skarżąca w roku podatkowym trwającym od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. nie miała prawa do zastosowania 9% stawki podatku. W ocenie Sądu skarżąca spełniała warunki do jej zastosowania (przychody spółki w ww. okresie nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro oraz przychody skarżącej nie przekroczyły w poprzednim roku obrotowym (bo takiego nie miała) kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, a jednocześnie skarżąca nie jest podmiotem wymienionym w art. 19 ust. 1a–c u.p.d.o.p.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną strona wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie kosztów. Jednocześnie poinformowała, że nie żąda przeprowadzenia rozprawy.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

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

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

Przystępując do rozważań na tle podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienia należało również przypomnieć, że według art. 193 zdanie drugie p.p.s.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 15 sierpnia 2015 r., uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej. W ten sposób wyraźnie określony został zakres, w jakim Naczelny Sąd

Administracyjny uzasadnia z urzędu wydany wyrok, w przypadku gdy oddala skargę kasacyjną. Regulacja ta, jako mająca charakter szczególny, wyłącza przy tego rodzaju rozstrzygnięciach odpowiednie stosowanie do postępowania przed tym sądem wymogów dotyczących elementów uzasadnienia wyroku, przewidzianych w art. 141 § 4 w związku z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a.

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

W skardze kasacyjnej organu kwestionując zaskarżony wyrok powołano zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Skoro w skardze kasacyjnej zostały sformułowane zarówno zarzuty z art. 174 pkt 1 jaki i art. 174 pkt 2 p.p.s.a., to w takiej sytuacji, co do zasady, Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznaje najpierw zarzuty drugiego rodzaju (naruszenia przepisów postępowania), ponieważ potwierdzenie ich zasadności może czynić zbędnym lub przynajmniej przedwczesnym rozpatrywanie zarzutów łączących się z ewentualnym naruszeniem prawa materialnego. W tej sprawie odstąpiono jednak od takiej kolejności rozpoznawania zarzutów skargi kasacyjnej. Sformułowane w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego odwołują się bowiem do kluczowego problemu dotyczącego prawa do zastosowania przez spółkę w 2021 r. preferencyjnej 9% stawki opodatkowania, określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

W rozpoznawanej sprawie strona wywodzi prawo do stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych wskazując, że zamiast 19% stawki opodatkowania dochodów uzyskanych w okresie od 1 maja do 31 grudnia 2021 r. (tj. w pierwszym roku podatkowym w tym podatku dla spółki komandytowej) była uprawniona do opodatkowania tych dochodów według obniżonej stawki 9% określonych w art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1d, art. 4a pkt 10 i art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. Odwołując się również do tych przepisów organy obu instancji wskazywały, że w sytuacji spółki komandytowej zmieniły się w 2021 r. jedynie zasady opodatkowania wobec uznania jej za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Skarżąca prowadziła jednak działalność gospodarczą w okresie wcześniejszym (od 2014 r.) uzyskując przychody przekraczające równowartość 2 mln euro i z tego względu nie można jej było przyznać określonego w tych przepisach statusu małego podatnika. Również odwołując się do wskazanych przepisów w zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji zgodził się z ich wykładnią prezentowaną przez stronę.

Zgodnie z treścią zarzutów skargi kasacyjnej formułując zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego (art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1d, art. 4a pkt 10 i art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.) przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji

niewłaściwe zastosowanie zakwestionowano ocenę Sądu pierwszej instancji, że spółka była uprawniona do opodatkowania dochodów według 9% stawki podatku właściwej dla opodatkowania dochodów podatników posiadających status małego podatnika.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego do podważenia oceny wyrażonej w zaskarżonym wyroku nie mogły jednak doprowadzić podnoszone w skardze kasacyjnej organu zarzuty naruszenia tych przepisów, co ostatecznie przesądzało o wyniku sprawy. Wbrew tym zarzutom wykładnia oraz ocena zastosowania przez Sąd pierwszej instancji tych przepisów do bezspornie ustalonego stanu faktycznego zawarta w zaskarżonym wyroku jest prawidłowa. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego trafnie Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko strony w zakresie spornego zagadnienia i uznał, że skarżąca w roku podatkowym trwającym od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. miała prawo zastosować stawkę 9% w podatku dochodowym od osób prawnych. Spełniła warunki do jej zastosowania, bowiem jej przychody osiągnięte w roku podatkowym od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro oraz przychody spółki nie przekroczyły w poprzednim roku podatkowym (bo takiego nie miała) kwoty odpowiadającej równowartości tej kwoty, a jednocześnie strona nie jest podmiotem wymienionym w art. 19 ust. 1a–1c u.p.d.o.p.

Spór w rozpoznawanej sprawie dotyczy stosowania przez skarżącą preferencyjnej 9% stawki opodatkowania określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Problem przedstawiony we wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 rok sprowadza się po pierwsze do tego, czy warunkiem opodatkowania dochodów spółki osiąganych przez nią w okresie od dnia 1 maja do 31 grudnia 2021 r. podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki 9% jest posiadanie przez nią statusu „małego podatnika” w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p., a jeżeli tak, to jaki okres stanowi dla spółki „poprzedni rok podatkowy” w rozumieniu tego przepisu. Na tle tych przepisów sporna pozostawała również ich wykładnia w zakresie zastosowania do spółek komandytowych, które podobnie jak skarżąca od 1 maja 2021 r. stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie używanych w nich pojęć „poprzedniego roku podatkowego” oraz „podmiotu rozpoczynającego działalność”.

W pierwszej kolejności należało przypomnieć, że zgodnie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania;
- 2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody

osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Warunkiem zastosowania preferencyjnej 9% stawki podatkowej jest posiadanie przez podatnika statusu małego podatnika (art. 19 ust. 1d u.p.d.o.p.). Warunek ten nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności (art. 19 ust. 1e u.p.d.o.p.). Z kolei małym podatnikiem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł (art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego przy kwalifikowaniu spółek komandytowych do niższej stawki podatkowej ocenie podlega określony w tych przepisach status małego podatnika. Wymóg ten wynika wprost z art. 19 ust. 1d u.p.d.o.p. Warunki te nie dotyczą jedynie podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności (art. 19 ust. 1e tej ustawy). Wskazane w ostatnio cytowanym przepisie zastrzeżenia nie występują w rozpoznawanej sprawie i z tego względu nie mają wpływu na jej wynik. Zatem dla przyjęcia, że spółka była uprawniona do zastosowania opodatkowania przychodów (dochodów) uzyskanych od 1 maja do 31 grudnia według 9% stawki należało wyjaśnić, czy przysługuje jej status małego podatnika (czy wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro) lub czy znajdowała się ona w grupie podatników rozpoczynających prowadzenie działalności.

Wykładnia literalna, co zresztą wskazuje treść skargi kasacyjnej w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie prowadzi do wniosków jakie próbuje wywodzić z brzmienia omawianych przepisów organ. Przepisy te (art. 19 ust. 1 pkt 2, ust. 1d, ust. 1e oraz art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.) wskazują jednoznacznie na rok podatkowy lub poprzedni rok podatkowy i nie mogą być rozumiane w inny sposób niż to wynika z określeń tych terminów zawartych w ustawach podatkowych. W szczególności za nie znajdujące usprawiedliwienia należało uznać odwoływanie się przez organ podatkowy na zasadzie wykładni systemowej zewnętrznej do odmiennego znaczeniowo pojęcia „roku obrachunkowego” zdefiniowanego na gruncie prawa bilansowego.

Odnosząc się do dyrektyw wykładni prawa podatkowego, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę wskazuje, że na gruncie prawa podatkowego prymat należy przyznać dyrektywom wykładni językowej, co szczególnie mocno wyartykułowano w wyroku składu siedmiu sędziów tego Sądu z 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11 (CBOSA). Jak wskazano w uzasadnieniu tego wyroku, stoi za tym ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP]), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej.

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

Kierując się tymi ogólnymi uwagami na tle wykładni przepisów prawa podatkowego stwierdzić należało, że poszukiwanie innych niż językowa metod wykładni prowadziło organ do pozbawienia podatnika (spółki komandytowej)

uprawnienia w pierwszym jej roku podatkowym zastosowania obniżonej stawki podatkowej.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p. w stanie prawnym obowiązującym w 2021 r. – rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W takim przypadku rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych. W sytuacji podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia jej rozpoczęcia do końca roku kalendarzowego – zgodnie z art. 8 ust. 2 u.p.d.o.p. Ponadto przepisy dają możliwość innego ukształtowania długości pierwszego roku podatkowego. Rok ten może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych (ust. 2). W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności, do końca roku kalendarzowego, następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność (ust. 2a). W obu sytuacjach, stosownie do art. 8 ust. 5 u.p.d.o.p. powiadomienie właściwego naczelnika urzędu skarbowego powinno nastąpić w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy, składanym za rok podatkowy, w którym uzyskano status podatnika. Jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego (art. 8 ust. 6). Z przepisem tym koresponduje regulacja art. 12 ust. 3 ustawy zmieniającej z 28 listopada 2020 r., w której postanowiono, że z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową i spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółka ta jest obowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych, przy czym przepis art. 8 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się odpowiednio. Co również należało odnotować, w art. 2 pkt 5 ustawy zmieniającej z 28 listopada 2020 r. wprowadzono w art. 8 u.p.d.o.p. nowy ust. 2b dotyczący pierwszego roku podatkowego spółki jawnej. Z przepisu tego wynika, że w przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego. Podobnej

regulacji dotyczącej pierwszego roku podatkowego nie wprowadzono w odniesieniu do spółek komandytowych uzyskujących status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 stycznia (art. 12 ust. 1 ustawy zmieniającej) lub 1 maja 2021 r. (art. 12 ust. 2 tej ustawy).

Jak wynika z przytoczonych przepisów definiujących pojęcie roku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych podstawową kwestią dla ustalenia pierwszego roku podatkowego istotne jest zdefiniowanie „rozpoczęcia działalności”. Pomimo, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie precyzowała – z wyjątkiem spółki jawnej – w 2021 r., co należy przyjąć za dzień rozpoczęcia działalności, to jednak niewątpliwie w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego pod pojęciem momentu „rozpoczęcia działalności” w odniesieniu do podatników posiadających status osoby prawnej należy rozumieć dzień, w którym uzyskał osobowość prawną (dzień wpisu do KRS-u). Brak tego rodzaju regulacji w odniesieniu do spółek komandytowych nie posiadających osobowości prawnej pierwszy rok podatkowy należy wiązać z objęciem tych spółek opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych od dnia 1 stycznia lub 1 maja 2021 r. zgodnie z art. 2 pkt 1 lit. a/ tiret pierwsze oraz art. 12 ust. 1 i ust. 2 ustawy zmieniającej z 28 listopada 2020 r.

W rozpoznawanej sprawie spółka uzyskała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 maja 2021 r., a jej pierwszy rok podatkowy kończył się z dniem 31 grudnia tego roku. Oznaczało to również w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wobec braku innych regulacji w ustawie zmieniającej, że z dniem 1 maja 2021 r. spółka rozpoczęła działalność w znaczeniu podanym w art. 8 ust. 2 u.p.d.o.p. Przy zachowaniu innych warunków do oceny uprawnienia do zastosowania stawki obniżonej, jak trafnie to ocenił Sąd pierwszej instancji, zastosowanie miał art. 19 ust. 1e u.p.d.o.p. Bez znaczenia zatem pozostawała analiza wielkości uzyskiwanych przychodów przez spółkę w okresie poprzedzającym uzyskanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Z kolei definicję roku obrotowego, do której odwołuje się organ w skardze kasacyjnej, zawiera art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), który stanowi, że rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy. Zasady określania roku

obrotowego mają zastosowanie także do spółek komandytowych. Faktem jest, na co wskazuje ta ustawa, iż rok obrotowy stosuje się również dla celów podatkowych. Należy jednak pamiętać, że do końca 2020 r. spółki komandytowe nie były podatnikami podatku dochodowego, mimo że mają określony w umowie spółki rok obrotowy. Dochodów komplementariuszy oraz komandytariuszy nie ustalało się do końca 2020 r. na podstawie ksiąg rachunkowych, lecz wyłącznie w oparciu o uchwały o wypłacie dywidendy (por. dotyczące spółek komandytowo-akcyjnych uchwały NSA z: 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/12 oraz 20 maja 2013 r., II FPS 6/12; CBOSA). Ponieważ spółka komandytowa nie miała statusu podatnika podatku dochodowego, wybrany przez nie rok obrotowy nie był jednocześnie ich rokiem podatkowym (nie miały one roku podatkowego – ta kategoria dotyczyła wyłącznie ich wspólników, którzy ewentualnie prowadzą własne księgi rachunkowe). A zatem, przyjęty przez spółkę komandytową – na potrzeby prowadzenia ksiąg rachunkowych – rok obrotowy, był przed 1 stycznia 2021 r. podatkowo obojętny. A skoro tak, to nie mogło odnosić się do niej zastrzeżenie z przytoczonego wcześniej art. 3 ust. 9 ustawy o rachunkowości, co do roku obrotowego „stosowanego również do celów podatkowych”.

Przypomnieć również należało, że preferencyjna 9% stawka opodatkowania została wprowadzona w podatku dochodowym od osób prawnych od 1 stycznia 2019 r. w art. pkt 9 lit. a/ w związku z art. 17 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159; dalej: ustawa nowelizująca z 23 października 2018 r.). W uzasadnieniu projektu ustawy (Sejm VIII kadencji druk nr 2854) wyjaśniono, że obniżona stawka podatku (9%) będzie przysługiwać w odniesieniu do przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Stawka ta przysługiwać ma tym podatnikom, u których przychody w danym (bieżącym) roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (obecnie po zmianach 2 000 000 euro – przyp. Sądu). Stosowanego przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonywać się będzie według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Z preferencji będą jednak mogli skorzystać ci podatnicy, którzy posiadają status małego podatnika (ustalany w oparciu o przychód z poprzedniego roku podatkowego) chyba, że jest to ich pierwszy rok podatkowy. Zgodnie z treścią nowelizowanych przepisów warunek nie przekroczenia przez podatnika – wskazanej w przepisie wartości przychodów osiągniętych w roku podatkowym (innych niż z kapitałów pieniężnych) po przekroczeniu, której (tj. po przekroczeniu wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro) podatnik traci prawo do niższej stawki – dotyczy

podatnika zarówno rozpoczynającego działalność gospodarczą w danym roku jak i też podatnika kontynuującego działalność, który posiada status małego podatnika. Tym samym podatnicy rozpoczynający działalność jak kontynuujący działalność – mały podatnik, w sytuacji gdy w danym roku (niezależnie, czy jest to rok rozpoczęcia, czy np. 5 rok prowadzonej działalności) przekroczyć wyżej wskazany próg przychodów tracą prawo do stosowania obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych.

Co istotne w dodawanych ust. 1d i 1e (art. 2 pkt 9 lit. c/ ustawy nowelizującej z 23 października 2018 r.) wprowadzono dodatkowy warunek stosowania 9% stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Będzie nimi konieczność posiadania w danym roku podatkowym statusu małego podatnika (ust. 1d), przy czym warunek ten nie będzie miał zastosowania do podatników rozpoczynających działalność w ich pierwszym roku podatkowym. Jednocześnie za podatnika rozpoczynającego działalność nie będą uznawane podmioty o których mowa w art. 19 ust. 1a (powstałe w wyniku wymienionych w tym przepisie działań restrukturyzacyjnych).

Z przytoczonych fragmentów uzasadnienia wynika jednoznacznie jaki był cel wprowadzenia obniżonej stawki opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych oraz ograniczenia w jej zastosowaniu. Ograniczenia te, jak wyjaśniono, dotyczyły rozmiarów prowadzonej działalności (mały podatnik) oraz okoliczności, czy podatnik powstał (został utworzony) w wyniku wskazanych w art. 11 ustawy nowelizującej z 23 października 2018 r. działań restrukturyzacyjnych, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu (dzień następujący po dniu ogłoszenia – art. 15) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2019 r.). Ograniczenia te nie odnosiły się do sytuacji występującej w rozpoznawanej sprawie dotyczącej objęcia zasadami opodatkowania tym podatkiem podmiotów dotychczas nie będących podatnikami podatku dochodowego (spółki jawne i spółki komandytowe wymienione w art. 22 i art. 102 k.s.h.).

Z przedstawionych względów za prawidłową i znajdującą oparcie w mających zastosowanie w sprawie przepisach prawa materialnego należało uznać ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że jeżeli wolą ustawodawcy byłoby objęcie spółek komandytowych w ich pierwszym roku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych ograniczeniem wynikającym z art. 19 ust. 1d w zw. z art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p., to ustawa zmieniająca wprowadzałaby odpowiedni przepis nakazujący ustalenie statusu spółki jako małego podatnika na podstawie jej przychodu z poprzedniego roku obrotowego. W konsekwencji, wbrew zarzutom skargi kasacyjnej, należało przyjąć, że pierwszym rokiem podatkowym skarżącej był rok trwający od 1 maja do 31 grudnia 2021 r. Dlatego dla ustalenia statusu małego podatnika nie powinna ona uwzględnić sprzedaży za okres od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2020 r.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego spółka komandytowa, która na zasadach wynikających z art. 2 pkt 1 lit. a/ tiret pierwsze oraz art. 12 ust. 2 ustawy zmieniającej z 28 listopada 2020 r. stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 maja 2021 r., a jej pierwszy rok podatkowy kończył się z dniem 31 grudnia tego roku, była uprawniona do zastosowania opodatkowania przychodów (dochodów) za ten okres według obniżonej 9% stawki podatku tak jak podatnik rozpoczynający działalność zgodnie z art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1e u.p.d.o.p.

Z tych względów nie zasługiwały na uwzględnienie zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego podniesione w skardze kasacyjnej organu opierające się na odmiennej wykładni przepisów art. 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 1d, art. 4a pkt 10 i art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.

Skoro w bezspornie ustalonym stanie faktycznym sprawy przychody spółki osiągnięte w roku podatkowym trwającym od 1 maja do 31 grudnia 2021 r. nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro oraz przychody skarżącej nie przekroczyły w poprzednim roku podatkowym (bo takiego nie miała) kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, a jednocześnie skarżąca nie jest on podmiotem wymienionym w art. 19 ust. 1a–1c u.p.d.o.p., to zasadnie wносиła ona o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych obliczonym według stawki podstawowej 19% zamiast stawki obniżonej 9%. Wobec tego, jak trafnie to ocenił Sąd pierwszej instancji wydając zaskarżoną decyzję organ naruszył przepisy prawa procesowego – art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ w związku art. 72 § 1 pkt 1, art. 75 § 2, art. 77b § 1 pkt 1 oraz art. 120 i 121 § 1 o.p. poprzez utrzymanie w mocy decyzji organu podatkowego pierwszej instancji odmawiającej skarżącej stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r.

W związku z przedstawioną oceną Naczelny Sąd Administracyjny nie uznał za usprawiedliwiony zarzutów naruszenia w zaskarżonym wyroku przepisów postępowania (art. 133 § 1, art. 135 § 1, art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ oraz art. 151 p.p.s.a.). Skoro Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej oceny wadliwego zastosowania przez organ przepisów postępowania w zakresie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r., to istniały podstawy do uchylenia zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji pierwszej instancji (art. 135 p.p.s.a.).

Za pozbawiony usprawiedliwionych podstaw należało również uznać zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Zgodnie z jego treścią uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Wnoszący skargę kasacyjną musi więc wskazać, jakich konkretnie elementów brak, lub który z nich nie został w sposób należyty zastosowany oraz wykazać, jaki to miało wpływ na wynik sprawy. Funkcją

uzasadnienia wyroku sądowego jest kierowana do stron postępowania, ale również Naczelnego Sądu Administracyjnego, informacja o sposobie rozstrzygnięcia w sprawie w taki sposób, by możliwe było przeprowadzenie kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia w sytuacji, gdy strona postępowania zażąda tego wnosząc skargę kasacyjną (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09; wyroki NSA z: 20 sierpnia 2009 r., II FSK 568/08; 13 marca 2014 r., II GSK 30/13; CBOSA).

Wbrew zarzutom skargi kasacyjnej w motywach uzasadnienia zaskarżonego wyroku Sąd pierwszej instancji w sposób należyty wyjaśnił przyczyny stwierdzenia, że w rozpoznawanej nie było podstaw do wydania przez organy obu instancji na wniosek strony decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2021 r. O trafności tej oceny przesądzała prawidłowa wykładnia przepisów prawa materialnego, której skutecznie nie podważono w skardze kasacyjnej organu.

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

O kosztach orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., a także § 2 ust. 1 pkt 1 lit. f/ w zw. z § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 1687).

32

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 7 sierpnia 2024 r.
(II FSK 1345/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka
Sędziowie: del. WSA Renata Kantecka (sprawozdawca), NSA Jerzy Płusa

Przewidziany w art. 85 pkt 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz

zawierania uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200) zakaz wydawania uprzedniego porozumienia cenowego w zakresie transakcji kontrolowanych dotyczy wszelkich transakcji kontrolowanych zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, również tych, w których jedna strona takiej transakcji ma siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną P. sp. z o.o. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2021 r. w sprawie ze skargi P. sp. z o.o. z siedzibą w W. na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 25 sierpnia 2020 r. nr (...) w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o zawarcie jednostronnego porozumienia cenowego.

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

Wyrokiem z 18 maja 2021 r., I SA/Wa 2163/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji) oddalił skargę P. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka, skarżąca) na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: organ) z 25 sierpnia 2020 r. w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o zawarcie jednostronnego porozumienia cenowego.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku wniosła, reprezentowana przez radcę prawnego, spółka. Wyrok zaskarżyła w całości i zarzuciła, na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.) naruszenie:

1) art. 85 pkt 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2200; dalej: ustawa DRM) – poprzez jego błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że transakcje kontrolowane, o których mowa w art. 2 pkt 8 ustawy DRM, są objęte kontrolą celno-skarbową w każdym przypadku, gdy kontrola celno-skarbowa prowadzona jest w odniesieniu do rozliczeń podatnika w CIT za okres, w którym podatnik realizował transakcje kontrolowane, bowiem hipotetycznie możliwe jest objęcie ich rzeczywistym badaniem w każdym czasie ze względu na to, że transakcje z podmiotami powiązanymi mieszczą się w zakresie CIT; prawidłowa wykładnia przepisu nakazuje uznać, że transakcje kontrolowane są objęte

kontrolą celno-skarbową jedynie wówczas, gdy w toku prowadzonej kontroli celno-skarbowej organ prowadzi rzeczywiste czynności kontrolne, których przedmiotem są konkretnie te transakcje kontrolowane;

2) art. 165a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.) w zw. z art. 85 pkt 2 i art. 82 ustawy DRM – poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na odmowie wszczęcia postępowania z wniosku spółki w sytuacji, gdy transakcje kontrolowane objęte wnioskiem nie były objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym za okres któregośkolwiek z dwóch ostatnich lat podatkowych spółki poprzedzających rok podatkowy, w którym spółka złożyła wniosek;

3) art. 85 pkt 2 ustawy DRM w zw. z art. 49 i art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2; dalej: TFUE) – poprzez jego błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że transakcje kontrolowane, o których mowa w art. 2 pkt 8 ustawy DRM, są objęte kontrolą celno-skarbową w każdym przypadku, gdy kontrola ta prowadzona jest w odniesieniu do rozliczeń podatnika w CIT za okres, w którym podatek realizował transakcje kontrolowane w sytuacji, gdy taka wykładnia art. 85 pkt 2 ustawy DRM prowadzi do uniemożliwienia spółce uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego, a w konsekwencji do dyskryminacyjnego opodatkowania spółki (podmiotu nabywającego tzw. usługi niematerialne od podmiotu powiązanego z siedzibą w innym państwie członkowskim UE) w porównaniu do podatników, którzy nabywają tzw. usługi niematerialne od podmiotów powiązanych z siedzibą w Polsce; dokonana przez sąd wykładnia skutkuje zatem niedopuszczalnym ograniczeniem swobody przedsiębiorczości, gwarantowanej art. 49 TFUE oraz swobody świadczenia usług, gwarantowanej art. 56 TFUE, a także narusza zasady prounijnej wykładni prawa krajowego i lojalnej współpracy Unii i państw członkowskich UE;

4) art. 165a o.p. w zw. z art. 85 pkt 2 i art. 82 ustawy DRM oraz z art. 49 i art. 56 TFUE – poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, polegające na odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku spółki w sytuacji, gdy uniemożliwienie spółce uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego prowadzi do dyskryminacyjnego opodatkowania spółki w porównaniu do podatników, którzy nabywają tzw. usługi niematerialne od podmiotów powiązanych z siedzibą w Polsce, a tym samym do niedopuszczalnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości, gwarantowanej art. 49 TFUE oraz swobody świadczenia usług, gwarantowanej art. 56 TFUE.

Uwzględniając powyższe spółka wniosła o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, rozpoznanie skargi i uchylenie postanowienia organu oraz poprzedzającego go postanowienia organu pierwszej instancji z 17 marca 2020 r.;

– zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych;

– rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W piśmie procesowym z 23 grudnia 2021 r. organ wniosł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości.

Na rozprawie pełnomocnik spółki, na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a., wniosł o dopuszczenie dowodu uzupełniającego z wyniku kontroli celno-skarbowej z 27 listopada 2020 r.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie jest uzasadniona.

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, a z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. W rozpoznanej sprawie nie zachodzi żadna z okoliczności skutkujących nieważnością postępowania, o jakich mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. ani żadna z przesłanek, o których mowa w art. 189 p.p.s.a., które Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu dokonując kontroli zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku.

Spór w sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy organ zasadnie odmówił spółce wszczęcia postępowania z wniosku o zawarcie jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego. W konsekwencji sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy transakcje kontrolowane określone we wniosku spółki były objęte kontrolą celno-skarbową za okres któregośkolwiek z dwóch ostatnich lat podatkowych spółki poprzedzających rok podatkowy, w którym spółka złożyła wniosek.

W ocenie Sądu pierwszej instancji organ prawidłowo przyjął, że na dzień złożenia wniosku o wydanie jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego transakcje kontrolowane w nim wskazane były objęte kontrolą celno-skarbową za okres jednego z dwóch ostatnich lat podatkowych strony (2017 r.) poprzedzających rok podatkowy, w którym złożono wniosek (31 grudnia 2019 r.), co wypełniło przesłankę z art. 85 pkt 2 ustawy DRM w zakresie braku możliwości wydania uprzedniego porozumienia cenowego. Odmiennego zdania jest skarżąca, według której transakcje kontrolowane są objęte kontrolą celno-podatkową jedynie wówczas, gdy w toku prowadzonej kontroli celno-skarbowej organ prowadzi rzeczywiste czynności kontrolne, których przedmiotem są konkretnie te transakcje kontrolowane.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego proponowana przez skarżącą wykładnia przepisu art. 85 pkt 2 ustawy DRM jest sprzeczna z jego literalnym brzmieniem. Przyjęcie interpretacji przepisu dokonanej przez skarżącą prowadziło do nieracjonalności jego stosowania.

Podkreślić należy, że katalog przesłanek uniemożliwiających prowadzenie postępowania zawarty w art. 85 pkt 2 ustawy DRM ma charakter zamknięty. Przepis ten wprost wskazuje, że uprzedniego porozumienia cenowego nie wydaje się w zakresie transakcji kontrolowanych rozpoczętych przed dniem złożenia wniosku, które w dniu złożenia wniosku są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym za okres któregośkolwiek z dwóch ostatnich lat podatkowych wnioskodawcy poprzedzających rok podatkowy, w którym złożono wniosek. Skoro zatem, na gruncie obowiązujących przepisów prawa, niedopuszczalne jest rozpatrzenie wniosku dotyczącego zawarcia uprzedniego porozumienia cenowego, objętego na dzień jego złożenia kontrolą/postępowaniem, to wniosek taki powinien być załatwiony poprzez wydanie postanowienia odmawiającego wszczęcia postępowania, którego podstawę prawną stanowi art. 165a § 1 o.p.

Zgodnie z art. 165a § 1 o.p., gdy żądanie zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Użyte w omawianym przepisie sformułowanie „z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte” należy odnieść przede wszystkim do sytuacji, gdy wszczęciu postępowania stoi na przeszkodzie przepis prawa, bądź poszczególne przepisy, których interpretacja uniemożliwia prowadzenie tego postępowania i rozpatrzenie treści żądania w sposób merytoryczny (por. wyroki NSA: z 8 maja 2019 r., II FSK 3789/18; z 18 kwietnia 2019 r., FSK 1001/17).

Powyższe przesądza w sposób jednoznaczny, że w przypadku zaistnienia ustawowych przesłanek (podmiotowych lub przedmiotowych) niemożności wszczęcia postępowania, organ zobligowany jest na podstawie art. 165a § 1 o.p. w związku z art. 82 ustawy DRM do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania uprzedniego porozumienia cenowego. Warto przypomnieć, że stosowanie art. 165a § 1 o.p. nie jest uzależnione od uznania organu, stanowi obligatoryjne następstwo przytoczonych w tym przepisie okoliczności.

Wskazać należy, że definicję transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 85 pkt 2 DRM, zawiera art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), zgodnie z którym są to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Sposób definiowania transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym został wskazany

w art. 11k ust. 5 u.p.d.o.p., zgodnie z którym przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
- 2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz
- 3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, oraz
- 4) inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

W sprawie, należy zgodzić się z organem, że transakcjami kontrolowanymi objętymi wnioskiem strony z 31 grudnia 2019 r., o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego były: 1) zakup usług informatycznych oraz licencji na oprogramowanie, 2) oddelegowania pracowników wysokiego szczebla, 3) zakupu usług reklamowych oraz marketingowych. Twierdzenia skarżącej, że jedyna transakcja, która została objęta kontrolą, to transakcja zakupu nabycia samochodów osobowych od E. GmbH, która nie tylko nie stanowi transakcji jednorodnej z transakcjami objętymi wnioskiem, ale nie jest nawet rodzajem w tej samej grupie, bowiem stanowi transakcję towarową, podczas gdy wniosek dotyczy transakcji usługowych, jest chybiona.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, organ jednoznacznie wykazał, że na dzień złożenia wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego wobec skarżącej toczyła się kontrola celno-skarbowa. Kontrola ta (wszczęta 28 maja 2019 r.), prowadzona była przez Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie w zakresie „(...) rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 01-01-2017 do 31-12-2017”. Tym samym obejmowała wszystkie transakcje, które wpływają na deklarowaną podstawę opodatkowania w tym okresie. Zakres kontroli celno-skarbowej był spójnie znany – całokształt rozliczeń w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. Zgodzić należy się ze stanowiskiem sądu *meriti*, że zakres kontroli jest okolicznością obiektywną i nie zależy od subiektywnej oceny pism otrzymanych przez skarżącą w toku kontroli. Należy zatem przyjąć, że transakcja nie byłaby objęta kontrolą celno-skarbową tylko jeżeli w danym roku podatkowym nie byłaby realizowana. Taka okoliczność jednak nie zaszła w sprawie.

Błędny jest założenie skarżącej, że w ramach kontroli celno-skarbowej organ może badać jedynie wybrane zagadnienia. Nie istnieje odrębna procedura dotycząca przeprowadzania kontroli celno-skarbowej wyłącznie w zakresie cen transferowych, czy poszczególnych transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmiot gospodarczy. Organ dwukrotnie (w marcu 2020 r. i w lipcu 2020 r.) potwierdził, że prowadzona kontrola obejmowała swym zakresem transakcje wskazane we wniosku.

Za prawidłowe należy również uznać stanowisko Sądu pierwszej instancji w zakresie dokumentacji cen transferowych skarżącej. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem spółki, jakoby brak dodatkowych pytań w tym zakresie oznaczał, że transakcje te nie były badane. Kompletna dokumentacja cen transferowych była przedmiotem weryfikacji prowadzonej przez organ kontrolujący.

Na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny dopuścił dowód uzupełniający z wyniku kontroli celno-skarbowej Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie z 27 listopada 2020 r. Dowód ten potwierdza stanowisko zajęte przez organ i podzielone przez Sąd pierwszej instancji co do zakresu kontroli: „Kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 01-01-2017 do 31-12-2017”.

Nie zasługują na uwzględnienie także zarzuty naruszenia art. 85 pkt 2 ustawy DRM i art. 165a o.p. w zw. z art. 49 i art. 56 TFUE. Jak trafnie zauważył organ, procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych, a w szczególności analizowany przepis art. 85 pkt 2 ustawy DRM, obejmuje wszystkie transakcje kontrolowane zawierane między podmiotami powiązanymi, również te, w przypadku których jedna strona transakcji ma siedzibę w innym państwie członkowskim UE. Trudno zatem w przypadku analizowanego przepisu wskazywać spełnienie jakichkolwiek przesłanek, które mogłyby wpływać na ograniczenie swobody przedsiębiorczości gwarantowanej art. 49 TFUE oraz swobody świadczenia usług gwarantowanej art. 56 TFUE. Podkreślić należy, że ustanowione m.in. w art. 49 i art. 56 TFUE podstawowe swobody traktatowe mają na celu zapewnienie możliwości uczestnictwa w życiu gospodarczym danego państwa członkowskiego podmiotom pochodzącym z innych państw członkowskich na jednakowych zasadach, które nie będą w żaden sposób ani preferowały przedsiębiorców krajowych, ani dyskryminowały zagranicznych, m.in. z uwagi na korzystniejsze opodatkowanie dla podmiotów krajowych lub większe obciążenia dla podmiotów pochodzących z innych państw członkowskich. W konsekwencji nie sposób uznać, że doszło do dyskryminacji spółki w porównaniu do podatników, którzy nabywają usługi niematerialne od podmiotów powiązanych z siedzibą w Polsce. Wbrew stanowisku spółki art. 85 pkt 2, jak i art. 82 ustawy DRM, przewidują takie same warunki dla obywateli polskich (także przedsiębiorców korporacyjnych) i obywateli oraz podmiotów innych państw członkowskich. Przepisy te przy określeniu swojego zakresu zastosowania posługują się kryteriami obiektywnymi, nie faworyzują podmiotów krajowych, nakazują w sytuacji wystąpienia przesłanek w nim określonych jednakowe traktowanie podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. Zatem w świetle tych przepisów, zarówno

wnioskodawca nabywający usługi niematerialne od podmiotu powiązanego z siedzibą w Polsce, jak i wnioskodawca nabywający usługi niematerialne od podmiotu powiązanego z siedzibą w innym państwie członkowskim UE traktowani są równo. Nie istnieją żadne przesłanki pozwalające na różne traktowanie stron transakcji w zależności od miejsca siedziby danego podmiotu. Sama konstrukcja przepisów dotyczących wniosku o uprzednie porozumienie cenowe nie wprowadza dyskryminacji w zakresie wskazanym przez spółkę. W obu tych przypadkach organ zobowiązany jest zweryfikować czy istnieją przesłanki, które uniemożliwiałyby wszczęcie procedury uprzedniego porozumienia cenowego, a spełnienie przesłanek wymienionych w art. 85 pkt 2 ustawy DRM jest podstawą do odmowy wydania uprzedniego porozumienia cenowego.

Mając na uwadze powyższe rozważania Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw, zgodnie z art. 184 p.p.s.a.

33

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 19 sierpnia 2024 r.
(I FSK 2274/19)

Przewodniczący: sędzia NSA Ryszard Pęk

Sędziowie: NSA Sylwester Marciniak, NSA Roman Wiatrowski (sprawozdawca)

Przesłanka umyślności podlega ocenie wyrażonej w ramach postępowania karnego skarbowego, sama jednak nie ma wpływu na ocenę w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).

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

administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną J.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 29 sierpnia 2019 r. w sprawie ze skargi J.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 19 marca 2019 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za styczeń, luty, kwiecień, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2013 r., a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 i art. 205 § 1 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od J.K. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie osiem tysięcy sto złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 29 sierpnia 2019 r., I SA/Rz 371/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (dalej: Sąd pierwszej instancji) oddalił skargę J.K. (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w R. (dalej: organ drugiej instancji) z 19 marca 2019 r. (dalej: decyzja ostateczna), utrzymując w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w P. (dalej: organ pierwszej instancji) z 30 stycznia 2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące styczeń, luty, kwiecień, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2013 r.

Uzasadnienie swojego wyroku Sąd pierwszej instancji oparł o następujące okoliczności. W kontrolowanym okresie skarżący prowadził działalność gospodarczą pod firmą T.J.K. w zakresie sprzedaży hurtowej wyrobów z tworzyw sztucznych dla dzieci oraz surowców do produkcji tworzyw sztucznych (m.in. granulatów tworzyw i barwników). W toku postępowania kontrolnego organ pierwszej instancji przeprowadził szereg czynności służących ustaleniu stanu faktycznego sprawy i zgromadzeniu materiału dowodowego, w tym też zwrócił się w drodze pomocy prawnej do Naczelników Urzędów Skarbowych w K. (...) i W., Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. oraz do Urzędu Miasta K. o udostępnienie informacji i materiałów dotyczących P. sp. z o.o., S. sp. z o.o., T.G.J. oraz E. sp. z o.o. Do akt sprawy włączono również wyciągi z decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z 9 kwietnia 2015 r. i Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 20 lipca 2015 r. oraz protokołów przesłuchania Pana M.W. (Prezesa Zarządu P. sp. z o.o.) i Pani A.L.-P. (pracownika P. sp. z o.o.), a także wyciąg z protokołu kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. w E. sp. z o.o., wyciąg z wyjaśnień złożonych w dniu 8 października 2013 r. przez G.J. oraz pismo Urzędu Miasta K. Wydziału Ewidencji Pojazdów i Kierowców z 7 listopada 2017 r. W toku postępowania skarżący został przesłuchany w charakterze strony, składał również pisemne wyjaśnienia w sprawie. Organ przesłuchiwał także świadków:

G.J., T.W. i A.L. Organ poddał także analizie inne dokumenty znajdujące się w aktach sprawy związane z zakupem towarów i usług wykazanych na kwestionowanych fakturach oraz przeprowadził czynności sprawdzające u kontrahentów dokonujących zakupu towarów od niego, m.in. w E. sp. z o.o. i A. S.A.

Mając powyższe na względzie organ pierwszej instancji określił skarżącemu jego zobowiązanie w podatku od towarów i usług za wskazane wyżej okresy roku 2013 wobec uznania, iż niezasadnie obniżył on podatek należny o podatek naliczony, w kwocie łącznej 213 897,71 zł, wynikający z faktur VAT, w których jako sprzedawca figuruje P. sp. z o.o. z siedzibą w W., T.G.J. z siedzibą w K., E. sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz S. sp. z o.o. z siedzibą w K. W ocenie organu faktury te nie odzwierciedlały bowiem rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Ocena ta została podtrzymana przez organ drugiej instancji w ramach decyzji ostatecznej, od której wywiedziona przez skarżącego skarga została oddalona wyrokiem Sądu pierwszej instancji.

Od powyższego wyroku skarżący wywiódł skargę kasacyjną, wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

I. Na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm., obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.) zaskarżonemu wyrokowi skarżący zarzucił naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 59 § 1 pkt 9 w zw. z art. 70 § 1 w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez naruszenie obowiązku dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji, pomimo iż Sąd był zobowiązany do badania w pełnym zakresie zaskarżonego aktu, co doprowadziło do zaniechania kontroli zaskarżonej decyzji i utrzymania jej w mocy pomimo wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek upływu terminu przedawnienia;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. poprzez nieuwzględnienie skargi i nieuchylenie skarżonej decyzji, pomimo naruszenia przez organy podatkowe przepisów postępowania tj.:

– art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. poprzez prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych wskutek braku podejmowania działań zmierzających do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, a także poprzez brak wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego oraz przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów, w tym pomijanie dowodów korzystnych dla skarżącego oraz rozstrzyganie wszelkich wątpliwości na niekorzyść skarżącego;

– art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., art. 194 § 1 w zw. art. 181 o.p. poprzez posługiwanie się wyciągami z decyzji, wyjaśnień czy protokołów sporządzonych wobec innych podmiotów gospodarczych oraz przenoszenie zaskarżonej decyzji wniosków z decyzji innych organów – formułowanych w odrębnych postępowaniach prowadzonych wobec innych podatników, które nie korzystają z domniemania wiarygodności przewidzianego w art. 194 § 1 o.p., w związku z czym skarżący został pozbawiony prawa do wykazywania swoich racji i możliwości weryfikacji prawidłowości ocen dokonanych przez inne organy;

– art. 210 § 1 pkt 6 w zw. art. 210 § 4 o.p. poprzez nieuwzględnienie skargi i nieuchylenie skarżonej decyzji pomimo jej wadliwego i niepełnego uzasadnienia w zakresie faktów i dowodów, co ostatecznie rzutowało wadliwą subsumcją przepisów prawa materialnego;

3) art. 141 § 4 w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP), poprzez wadliwe uzasadnienie rozstrzygnięcia i brak odniesienia się do wszystkich zarzutów podniesionych przez skarżącego w zaskarżonej decyzji;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. poprzez nieuwzględnienie skargi i nieuchylenie decyzji, pomimo naruszenia przez organy podatkowe przepisów Konstytucji RP stosowanej bezpośrednio zgodnie z art. 8 ust. 2, a mianowicie:

– art. 7 w zw. z art. 2 Konstytucji RP poprzez działanie sprzeczne z zasadą legalizmu, polegające na zaniechaniu przez organy podatkowe realizacji czynności kontrolnych w zakresie zapobiegania nadużyciom w podatku VAT i następczym przerzuceniu konsekwencji swojego zaniechania na skarżącego;

– art. 9 Konstytucji RP poprzez działanie sprzeczne z dyrektywami unijnymi harmonizującymi podatek VAT, interpretowanymi przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), który wykluczył możliwość pozbawienia podatnika w sposób nieświadomy uczestniczącego nierzetelnych transakcjach w zakresie podatku od towarów i usług prawa do odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług i wprost wskazał, iż kontrola podatników celem wykrycia nieprawidłowości należy do organów, nie do podatników prowadzących działalność gospodarczą;

5) art. 188 o.p. poprzez odmowę przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego na okoliczność wskazaną we wniosku dowodowym skarżącego, zwłaszcza w zakresie specyfiki obrotu towarem, który był nabywany przez skarżącego oraz istniejącego ryzyka i zagrożeń w zakresie obrotu gospodarczego w 2013 r.

II. Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi skarżący zarzucił również naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

1) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ w zw. z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177,

poz. 1054 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) oraz w zw. z art. 167 i art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE) poprzez jego niewłaściwe zastosowanie przez organ podatkowy wobec skarżącego, w przypadku gdy w przedmiotowej sprawie nie było podstaw do jego zastosowania, w sytuacji braku istnienia dowodów przeczących faktycznym dostawom towarów przez wystawców kwestionowanych faktur oraz przy jednoczesnym naruszeniu prounijnej wykładni dotyczącej dobrej wiary skarżącego zgodnej z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a w efekcie poprzez niezastosowanie art. 86 ust. 1 u.p.t.u., w sytuacji gdy wobec skarżącego miał on zastosowanie, w związku z czym Sąd nie uwzględniając skargi i nie uchylając zaskarżonej decyzji mimo naruszenia wskazanych przepisów prawa materialnego, naruszył art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a.;

2) art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175 ze zm.) poprzez nieproporcjonalną ingerencję organów podatkowych w prawo własności skarżącego, polegające na uniemożliwieniu mu skorzystania z uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego, z przyczyn od niego niezależnych, tj. związanych z nieuczciwymi praktykami stosowanymi przez podmioty trzecie względnie poprzez popełnienie przez nie przestępstwa oszustwa w stosunku do skarżącego, co stanowiło środek nieproporcjonalny do celu jakim jest ochrona Skarbu Państwa przed uszczupleniem;

3) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ w zw. z art. 167 i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w sytuacji, gdy:

- ustalony stan faktyczny i zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie dawał podstaw do zastosowania wynikających z powołanego rozporządzenia ograniczeń, w myśl zasad neutralności i proporcjonalności, w sytuacji gdy sam fakt nabycia towarów w drodze czynności opodatkowanej nie był w świetle zgromadzonego materiału dowodowego w jakikolwiek sposób podważony, zaś ewentualne nieprawidłowości były wynikiem bezprawnych działań osób trzecich, o których podatnik nie wiedział i nie mógł mieć wiedzy;

- bezpodstawne uznano, że dopuszczalne było zakwestionowanie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego wynikającego ze spornych transakcji w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynikało, że nie uczestniczył on w sposób świadomy w procederze nielegalnego wprowadzania do obrotu towarów będących przedmiotem dostawy, ani nie wiedział, że obrót ten dotknięty jest jakimikolwiek nieprawidłowościami, a nie miał realnych możliwości zweryfikowania źródła pochodzenia spornego towaru;

- przedmiotowe transakcje odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze zrealizowane przez podatnika oraz są poprawne pod względem

formalnym i materialnym, a ponadto nie powinno budzić wątpliwości, że w ich następstwie doszło do kolejnych realnych i rzetelnych dostaw, które nie budziły wątpliwości organów podatkowych;

4) art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/, art. 8 ust. 1 u.p.t.u. poprzez nieprawidłowe zastosowanie, skutkujące przyjęciem, że pomiędzy P. sp. z o.o., S. sp. z o.o., T.G.J., E. sp. z o.o. a podatnikiem nie doszło do dostawy towarów i świadczenia usług na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, co w konsekwencji powoduje, że wystawione na rzecz podatnika faktury nie mogą być podstawą pomniejszenia przez niego kwoty podatku należnego o podatek naliczony w nich wskazany w sytuacji, gdy pomiędzy kontrahentami każdorazowo dochodziło do przeniesienia prawa do dysponowania towarami jak właściciel, a wszelkie zobowiązania podatkowe wynikające z zawartych transakcji zostały rozliczone.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

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

W pierwszej kolejności odnieść należało się do najdalej idącego zarzutu, a mianowicie zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem jego ocena determinuje zasadność rozpoznawania kolejnych zarzutów skargi kasacyjnej (tj. zarzut opisany w pkt I. ppkt 1 niniejszego uzasadnienia).

Zasadą ogólną jest przedawnienie się zobowiązania podatkowego po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 o.p.). Jednak bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia 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 (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). W takim przypadku organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia (art. 70c o.p.).

Tymczasem w sprawie niniejszej pismem z 24 października 2018 r. (doręczonym skarżącemu dnia 31 października 2018 r. oraz jego pełnomocnikowi

dnia 25 października 2018 r.), Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. zawiadomił skarżącego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (w podatku od towarów i usług za okresy: styczeń, luty, kwiecień oraz od czerwca do grudnia 2013 r.) w związku z wystąpieniem okoliczności, o których mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (tj. wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego popełnienie wiąże się z niewykonaniem powyższego zobowiązania), czym wypełniono dyspozycję art. 70c o.p. Zawiadomienie to oparte zostało na postanowieniu Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w P. z 8 października 2018 r., którym wszczęto dochodzenie w sprawie podania nieprawdy w deklaracjach dla podatku od towarów i usług za poszczególne okresy 2013 r., przez co – zdaniem organu – „narażono podatek na uszczuplenie oraz wprowadzono w błąd właściwy organ narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej w łącznej kwocie 213 897 zł, poprzez posłużenie się fakturami dokumentującymi czynności, które nie zostały faktycznie wykonane, tj. przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 w zw. z art. 76 § 2 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.”.

Z oceną taką nie zgodził się skarżący, który reprezentowany przez zawodowego pełnomocnika zarówno na etapie postępowania podatkowego, jak i sądownoadministracyjnego, dopiero w trybie skargi kasacyjnej wskazał, że mimo, iż przed upływem terminu przedawnienia został poinformowany o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, skutek w postaci zawieszenia biegu tego terminu nie ziścił się, albowiem wszczęcie tego postępowania miało jego zdaniem charakter instrumentalny w tym sensie, iż celem jego zainicjowania nie było przeprowadzenie postępowania karnego skarbowego, a jedynie zawieszenie biegu terminu przedawnienia, umożliwiające organowi wydanie decyzji wymiarowej w podatku od towarów i usług.

Przed przystąpieniem do rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia wskazać należy na podjętą w trybie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. uchwałę składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r. (I FPS 1/21) wyjaśniającą, iż „w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych [Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.; dalej: p.u.s.a.] oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 p.p.s.a. ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”.

Tym samym ocena ziszczenia się wszystkich przesłanek warunkujących wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., przeprowadzana powinna być przez organy

podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu danej sprawy podatkowej. Kompetencja ta należy bowiem do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 1–3 p.p.s.a., nad którą kontrolę sprawują Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne. Okoliczność ta stanowi podstawę dla zapewnienia podatnikowi (którego prawo do stabilizacji jego stosunków prawnych zapewnia instytucja przedawnienia) podstawowej ochrony prawnej polegającej na zbadaniu poprawności przeprowadzonej wykładni lub zastosowania prawa w konkretnej sprawie podatkowej. Dokonywanie przez sądy administracyjne kontroli zgodności z prawem zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., wymaga zbadania hipotezy normy prawnej wyprowadzanej nie tylko z literalnego brzmienia przepisów, ale również z zasad obowiązujących w całym systemie obowiązującego prawa (wykładnia systemowa), zwłaszcza zasad dekodowanych z treści obowiązującej Konstytucji RP (wykładnia prokonstytucyjna).

Rozstrzyganie sporów co do wykładni określonych norm prawnych w oparciu przede wszystkim o wartości, zasady oraz prawa i wolności konstytucyjne stanowi konkretyzację zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji RP w procesie stanowienia aktów indywidualno-konkretnych na zasadzie art. 8 ust. 2 Konstytucji RP. Opowiedzenie się za dopuszczalnością drogi sądowej, jako istotnego elementu konstytucyjnego prawa do sądu w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, stanowi również wyraz urzeczywistnienia zasady *in dubio pro actione*, nakazującej rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na rzecz dochodzenia praw przez dany podmiot w postępowaniu przed sądem lub innym organem stosującym prawo w zakresie jego kompetencji. Założenie to prowadzi, po pierwsze do konieczności realizacji prawa do ochrony sądowej (postanowienie NSA z 4 listopada 2016 r., I OSK 1211/16; wyroki NSA: z 19 grudnia 2018 r., I OSK 3067/18; z 23 stycznia 2020 r., I OSK 1503/18). Po drugie do ochrony proceduralnej, rozumianej jako drogi zmierzającej do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy (postanowienie SN z 14 listopada 2002 r., III RN 73/02, Legalis nr 101248, LEX nr 577491, dekodujące zasadę *in dubio pro actione* również z art. 6 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.; zob. postanowienie SN z 24 września 1997 r., III RN 43/97; LEX nr 520125348, OSNP 1998, nr 6, poz. 172). Po trzecie, nakazuje przyjęcie takiej optyki, która przemawiać będzie za rozpoznaniem toczącego się postępowania (wyrok NSA z 18 listopada 2015 r., II OSK 614/14). I po czwarte, nakazuje rozstrzygać wątpliwości „na rzecz procesu” (wyrok NSA z 5 maja 2015 r., II OSK 1604/13).

Pogląd o dopuszczalności badania przez sąd administracyjny skuteczności zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. przez organy

podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej, wzmocniony zostaje argumentem, zgodnie z którym przepisy prawa o postępowaniu karnym ani karnym skarbowym nie przewidują drogi pozwalającej na zweryfikowanie prawidłowości (nieinstrumentalności) wszczęcia tego postępowania mimo, że przepis prawa podatkowego skutek *ex lege* w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wiąże właśnie z dniem jego wszczęcia.

Standardy demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) oraz legalizmu działalności organów państwa w granicach i na podstawie prawa (art. 7 Konstytucji RP) w związku z prawem do sądowej ochrony wolności i praw (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) oraz zasadą proporcjonalności prawa podatkowego (art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 Konstytucji RP), dają zatem sądowi administracyjnemu – sprawującemu po myśli art. 184 Konstytucji RP, kontrolę działalności administracji publicznej – podstawę do kontroli instrumentalnego stosowania przez organy administracji publicznej przepisów prawa w sposób sprzeczny z celem dla którego zostały wprowadzone i niweczającym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej.

Zastrzec należy jednak, iż powyższe okoliczności jakkolwiek nie przesądzają o istnieniu swoistego domniemania instrumentalnego charakteru wszczęcia każdego postępowania, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Przeciwnie, pogląd taki stałby w sprzeczności z zasadami legalizmu (art. 120 o.p.) czy prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Jak podkreślano w uzasadnieniach wyroków Trybunału Konstytucyjnego, zasadą jest bowiem obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji RP), nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (zob. wyroki TK: z 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; z 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Aksjologiczną podstawę takiego założenia stanowi zasada *nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest* (zob. wyroki TK: z 21 czerwca 2011 r., P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; z 12 grudnia 2023 r., P 12/22, OTK ZU nr A/2023, poz. 101). Dopiero bowiem – jak wyjaśniano w uzasadnieniu przywołanej uchwały – „w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe

nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy, wskazać należało, iż postępowanie kontrolne w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za wybrane okresy roku 2013 wszczęte zostało postanowieniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w R. z 27 kwietnia 2016 r., a więc na blisko 2,5 roku przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego oraz blisko 3 lata przed upływem terminu przedawnienia przedmiotowych zobowiązań (z wyjątkiem zobowiązania za grudzień 2013 r., które przedawnieniu ulec miało blisko 4 lata po wszczęciu postępowania kontrolnego). Przypomnieć należy bowiem, że postępowanie karne skarbowe wszczęte zostało postanowieniem z 8 października 2018 r., o czym poinformowany został zarówno skarżący (dnia 31 października 2018 r.) jak i jego pełnomocnik (dnia 25 października 2018 r.). Okoliczność ta w oczywisty sposób przeczy zasadności sformułowanego w skardze kasacyjnej zarzutu, jakoby celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego było jedynie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, umożliwiające organowi wydanie decyzji wymiarowej. Tymczasem tylko taka ocena, wyrażona w świetle całokształtu okoliczności sprawy stanowić może podstawę dla uznania nieziszczenia się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu tego zobowiązania. Na gruncie niniejszej sprawy postępowanie w sprawie karnej skarbowej wszczęte zostało wobec powzięcia przez organ w toku postępowania kontrolnego i podatkowego, uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, związanego z przedmiotowym zobowiązaniem podatkowym. Organ doszedł do powyższej konkluzji w wyniku oceny całokształtu zabranego w tym czasie obszernego materiału dowodowego (9 tomów akt administracyjnych), który stanowił dla organów zarówno podstawę do wszczęcia postępowania karnego skarbowego jak i do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Kwestia odpowiedzialności karnej skarbowej ostatecznie rozstrzygnięta zostaje jednak w ramach odrębnego postępowania w przedmiocie sprawy karnej skarbowej, pomimo tożsamości materiału dowodowego, wspólnego w swej zasadniczej części dla obu spraw – karnej skarbowej oraz podatkowej. Na gruncie sprawy niniejszej istotne znaczenie ma jedynie przesłanka skutecznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie związanej z niewykonaniem przedmiotowego zobowiązania podatkowego. Okoliczność, iż postępowanie podatkowe trwało – z uwagi na obszerność pozyskanego materiału dowodowego – dłużej, niż oczekiwałby tego skarżący, pozostaje poza przedmiotem niniejszej sprawy, ponieważ nie dotyczy ona

przewlekłości postępowania podatkowego, lecz w zakresie zarzutu przedawnienia zobowiązania, obejmuje ocenę skuteczności zawieszenia jego biegu z perspektywy instrumentalności wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej.

Ocen tych nie podważają również argumenty skargi kasacyjnej wskazujące na nadużycie prawa przez organ podatkowy, polegające na wszczęciu postępowania karnego skarbowego pomimo nieumyślności działania skarżącego, który uczestnicząc w spornych transakcjach, nie miał świadomości, iż mają one charakter nierzetelny. W jego ocenie o działaniu w warunkach nieumyślności świadczyć miało niewykazanie przez organ, by dokonując spornych transakcji, skarżący był świadomy nierzetelnego działania swoich kontrahentów lub miał podstawy dla powzięcia w tym względzie uzasadnionych wątpliwości. Zdaniem skarżącego okoliczność ta przemawiać miała za instrumentalnością wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Argument ten nie zasługuje jednak na uwzględnienie. Przesłanka umyślności, stanowiąc istotny komponent znamion charakteryzujących stroną podmiotową czynu zabronionego, podlega ocenie wyrażonej w ramach postępowania karnego skarbowego, sama jednak nie ma wpływu na ocenę w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.). W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, iż kategoria umyślności podlega wprawdzie swoistej transpozycji na grunt badania zachowania przez podatnika podatku od towarów i usług należytej staranności, dobrej wiary czy jego świadomości co do okoliczności towarzyszących dokonywanym przez niego transakcjom podlegającym opodatkowaniu (zob. wyroki NSA: z 25 czerwca 2024 r., I FSK 1309/20; z 23 kwietnia 2024 r., I FSK 382/20; z 23 kwietnia 2024 r., I FSK 86/20; z 13 grudnia 2023 r., I FSK 1437/23; z 8 grudnia 2023 r., I FSK 956/23; z 1 lutego 2023 r., I FSK 720/22; z 21 października 2022 r., I FSK 1530/21). Przesłanka ta nie odgrywa jednak samodzielnego wpływu na ocenę zarzutu instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ukierunkowanej wyłącznie na umożliwienie organowi wydania stosownej decyzji wymiarowej. Konstrukcja prawna zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w kształcie nadanym jej przez art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., nie zawiera ani nie odnosi się bowiem do przesłanki umyślności czynu zabronionego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania. Umyślność, charakteryzując znamiona popełnienia czynu, odnosi się natomiast do jego strony podmiotowej, podczas gdy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wiąże ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

z samym tylko wszczęciem postępowania w sprawie (*ad rem*), a nie dopiero z wszczęciem postępowania przeciwko osobie (*ad personam*). Z tych właśnie względów argument o działaniu przez podatnika VAT w warunkach nieumyślności i nieświadomości co do charakteru podejmowanych transakcji, nie wpłynął na gruncie niniejszej sprawy na ocenę skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.

W świetle całokształtu powyższych okoliczności, sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego nie zasługiwał więc na uwzględnienie.

Na uwzględnienie nie zasługiwały także pozostałe zarzuty skargi kasacyjnej. Ich istota skupia się wokół sporu o prawo do odliczenia przez skarżącego podatku naliczonego VAT na podstawie faktur, w których jako wystawców wskazano P. sp. z o.o. z siedzibą w W., T.G.J. z siedzibą w K., E. sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz S. sp. z o.o. z siedzibą w K.

I tak w przypadku S. sp. z o.o. wskazać należy, że jej prokurent G.J., który zdaniem skarżącego reprezentował spółkę w kontaktach handlowych ze skarżącym zeznał, że „nie kojarzy” nazwy firmy S. sp. z o.o. ani faktu, że był w tej firmie zatrudniony. Zeznał również, że nie może nic powiedzieć na temat tej spółki. Nie pamiętał też, że był w niej prokurentem. Spółka ta została wpisana do rejestru przedsiębiorców KRS wpisem z 24 września 2013 r., a więc na 15 dni przed rozpoczęciem rzekomej współpracy ze skarżącym. Skarżący nie sprawdził jednak, czy jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego na podstawie faktur, w których spółka ta figurowała jako wystawca – w czasie tym spółka nie była podatnikiem VAT (decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego K. [...] z 3 grudnia 2013 r. odmówiono zarejestrowania S. sp. z o.o. jako podatnika VAT i VAT UE). Z zeznań samego skarżącego wynika również, że odmówił on G.J. przyjęcia faktury napisanej przez niego odręcznie, a mającej dokumentować dostawę towarów, w której jako wystawca figurował inny podmiot, z którym – jak zeznał skarżący – nigdy wcześniej „nie handlował”. Skarżący zeznał także, że G.J. dostarczał mu faktury, w których jako wystawców wskazywano firmę pod jaką G.J. prowadził własną działalność gospodarczą (T.G.J.), jak i firmę E. sp. z o.o. W toku kontroli podatkowej G.J. nie okazał żadnych ksiąg podatkowych (ewidencji zakupów i sprzedaży), jak również żadnych dokumentów źródłowych umożliwiających weryfikację rozliczenia podatku VAT w złożonych deklaracjach VAT-7K za I i II kwartał 2013 r. oświadczając, że dokumenty te zostały mu skradzione. Co do samej E. sp. z o.o. wskazać należy, że zebrany w sprawie materiał dowody doprowadził organ oraz Sąd pierwszej instancji do konkluzji, iż nie realizowała ona żadnych dostaw i w istocie nie wystawiała faktur VAT na rzecz skarżącego, na co wskazał także prezes

zarządu E. sp. z o.o. – M.S., zeznający przy tym, że regranulat zakupywany głównie w firmie T.G.J., dostarczany był następnie do firmy J.S.J., która organizowała transport.

W przypadku zaś P. sp. z o.o. skarżący zeznał, że współpracę handlową z tym podmiotem nawiązywał przez kontakty z A.L., którą poznał wcześniej na targach w Kielcach. Ze złożonych przez nią zeznań wynika, że jej współpraca z P. sp. z o.o. dotyczyła „pomocy przy sprzedaży tworzywa”, jednak nie wystawiała ona żadnych faktur na rzecz tego podmiotu i nie dokonywała z tą spółką żadnych rozliczeń. Zapytana podczas przesłuchania o przedmiot współpracy z P. sp. z o.o. zeznała: „Początkowo pomagałam im w skojarzeniu klientów, z perspektywą możliwości nawiązania współpracy, podpisania umowy i nie wiem również czy poza mną firma P. kontaktowała się z klientem bezpośrednio, nie miałam nad tym kontroli. Ostatecznie do zawarcia umowy współpracy nie doszło”. Zeznała również, iż spółka P. dokonywała sprzedaży polipropylenu do firmy T., towary pochodziły z firmy B., a zamówienia, w tym również ceny, były potwierdzane mailowo lub telefonicznie. Wskazała, iż nie zajmowała się finansami i transportem „ale ceny były podane z dostawą na miejsce, towar był transportowany na miejsce gdzie firma T. ma produkcję”. Zastrzegła przy tym, że nie wie przez kogo towar był transportowany. Wyjaśniła również, że według jej wiedzy w P. sp. z o.o. pracowała A.L.-P. i to od niej dostawała maile z fakturami. Z zeznań tych wynika zatem, że to A.L., a nie składająca powyższe zeznania A.L., z którą kontaktował się skarżący, miała być upoważniona do reprezentowania P. sp. z o.o. w kontaktach handlowych. W materiale dowodowym sprawy znajdują się bowiem protokoły przesłuchań pracowników P. sp. z o.o. oraz prezesa jej zarządu – M.W., z zeznań których wynika, że osoba A.L. nie jest nikomu z nich znana, w przeciwieństwie do A.L.-P., która jak wskazano w protokole z jej przesłuchania z 4 listopada 2014 r., nie zajmowała się pozyskiwaniem klientów i nigdy nie współpracowała w imieniu P. sp. z o.o. z firmą skarżącego. Z zeznań A.L.-P. wynika również, że nie współpracowała z A.L. i nie prowadziła z nią korespondencji, co z kolei stoi w sprzeczności z zeznaniami A.L., powołującej się na korespondencję mailową między obiema paniami. A.L.-P. zapytana w toku przesłuchania, czy w spółce pracowała A.L., odpowiedziała: „Nic mi na ten temat nie wiadomo. Ja tej osoby nie widziałam. To pewnie chodzi o mnie”.

Zestawiając zarzuty skargi kasacyjnej z tak zrekonstruowanym przez organ i przyjęty za podstawę orzekania przez Sąd pierwszej instancji stan faktyczny sprawy, należało dojść do następujących konkluzji.

Zebrany w sprawie materiał dowody został przez organy rozpatrzony w sposób wyczerpujący, do czego w uzasadnieniu swojego wyroku odniósł się Sąd pierwszej instancji. W sprawie rozpoznane zostały zarówno dowody, które

mogły przemawiać na korzyść skarżącego jak i te, z których płynęły odmienne wnioski. Zostały one z sobą zestawione i w swym całokształcie słusznie doprowadziły Sąd pierwszej instancji do oddalenia, wniesionej przez skarżącego skargi na decyzję ostateczną, określającą skarżącemu jego zobowiązanie w podatku od towarów i usług za objęty postępowaniem okres podatkowy. Uzasadnienie skargi kasacyjnej nie stanowiło również podstawy dla uwzględnienia zarzutu przekroczenia granicy swobodnej oceny dowodów. Skarżący nie wskazał bowiem na żadne przedmiotowo istotne argumenty przemawiające za przeprowadzeniem przez organ dowolnej a nie swobodnej oceny dowodów. Wskazał natomiast na błędne przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji, że A.L. nie była umocowana do reprezentowania P. sp. z o.o. w kontaktach handlowych, podczas gdy z treści protokołu płynąć miał w tym względzie odmienny wniosek. Tymczasem wbrew nieprawdziwym twierdzeniom skargi kasacyjnej w protokole wskazana w tym charakterze została właśnie A.L.-P., nie zaś A.L. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej skarżący wskazał również, że zmiana nazwy przez P. sp. z o.o. na G. sp. z o.o. podważa podniesiony w uzasadnieniu decyzji ostatecznej oraz wyroku Sądu pierwszej instancji argument o nierzetelności faktury wystawionej na rzecz skarżącego przez ten podmiot. Jednak argument ten nie prowadził do wniosku, że faktura ta wystawiona została przez inny podmiot lecz, że w miejsce, w jakim powinna zawierać numer identyfikacji podatkowej (NIP), wskazany został numer REGON tej spółki. Okoliczność ta nie stanowiła jednak samodzielnej przesłanki dla pozbawienia skarżącego prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT na podstawie faktur wystawianych skarżącemu przez ten podmiot. Nie miała więc wpływu na wynik sprawy w zakresie zobowiązania podatkowego wynikającego z niedopuszczalności odliczenia podatku na podstawie faktur dokumentujących nieprawdziwie (nierzetelne) transakcje, mające się odbywać z udziałem tego podmiotu. Organ trafnie posłużył się natomiast dodatkowym materiałem pozyskanym w drodze pomocy prawnej od organów będących w posiadaniu dokumentów i decyzji dotyczących kontrahentów skarżącego. Poddął je kompleksowej i spójnej ocenie w kontekście dowodów pozyskanych na gruncie niniejszej sprawy. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej nie wskazano na żadną okoliczność, która podważałaby wnioski płynące ze wspomnianych materiałów uzyskanych przez organ w drodze pomocy prawnej. Tymczasem materiały te rzuciły szersze światło na relacje gospodarcze łączące wszystkie podmioty zaangażowane w transakcje, których rzetelność zakwestionowana została przez aparat skarbowy. Pozwoliło to na dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy i wydanie na rzecz skarżącego merytorycznie poprawnej decyzji wymiarowej. Za bezpodstawny uznać należało także zarzut dotyczący odmowy przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego na okoliczność specyfiki

obrotu towarem wskazywanym w treści spornych faktur oraz – jak to ujął skarżący – „istniejącego ryzyka i zagrożeń w zakresie obrotu gospodarczego w 2013 r.”. Skarżący nie wskazał bowiem, jakie to wiadomości specjalne (względny technologiczne) mogły mieć wpływ na ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego w kontekście jego prawa do odliczenia VAT naliczonego na podstawie spornych faktur. Na gruncie sprawy niniejszej to bowiem nie kwestie technologiczne, lecz pozorność transakcji dokumentowanych tymi fakturami stanowiła przedmiot ocen wyrażanych na gruncie niniejszego postępowania. Okoliczności te nie wymagały zatem wiadomości specjalnych, podlegały natomiast swobodnej ocenie dowodów podejmowanej przez organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania.

Z powyższych względów, zarzuty skargi kasacyjnej wskazane w pkt I. ppkt 2 i 5, nie zasługiwały na uwzględnienie.

Zaskarżony wyrok Sądu pierwszej instancji zawiera również zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, a także podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Wbrew zarzutom skargi kasacyjnej Sąd pierwszej instancji nie miał obowiązku odnosić się do każdego z tych zarzutów skargi z osobna. Uzasadnione względami metodologicznymi, zwłaszcza w sprawach charakteryzujących się złożonością zarzutów skargi oraz rozbudowanym stanem faktycznym podlegającym subsumcji z właściwymi w danym przedmiocie normami prawnymi, jest wyprowadzanie w uzasadnieniu wyroku sądu niektórych ocenianych przez sąd okoliczności faktycznych lub prawnych do wspólnego mianownika tak, by w sposób przejrzysty i spójny, bez zbędnych powtórzeń i odniesień, rozpoznać sprawę w całym, złożonym jej charakterze. Praktyka taka nie oznacza, jak twierdzi skarżący, że Sąd pominął określone zarzuty czy argumenty skargi lecz, że z uwagi na ich złożony charakter rozpoznał je całościowo. Konfronując skargę wywiedzioną przez skarżącego od decyzji ostatecznej z treścią uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji nie sposób dojść do wniosku, by skarga ta została rozpoznana z uchybieniem art. 141 § 4 w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd pierwszej instancji rozstrzygnął sprawę w jej granicach nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Tym samym zapewnił skarżącemu możliwość realizacji jego konstytucyjnego prawa dostępu do sądu, odpowiedniego ukształtowania postępowania sądowego zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności oraz uzyskania wiążącego i poprawnego pod względem materialnym i formalnym wyroku sądowego, które to elementy tuż obok prawa do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy sądowe oraz zakazu ustanawiania nieproporcjonalnych barier ekonomicznych związanych z realizacją konstytucyjnego prawa do sądu, współtworzą czteroelementową

konstrukcję tego prawa w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP (zob. wyrok pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2007 r., SK 7/06; OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108; przytaczanego w kolejnych jego orzeczeniach). Wniesiona skarga kasacyjna nie podważyła powyższych ocen.

Z tych też względów zarzut naruszenia art. 141 § 4 w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, również nie zasługiwał na uwzględnienie.

Za bezpodstawny na gruncie niniejszej sprawy uznać należało także zarzut dotyczący zaniechania przez organy podatkowe realizacji czynności kontrolnych w zakresie zapobiegania nadużyciom w podatku VAT i następczym przerzuceniu konsekwencji swojego zaniechania na skarżącego. Okoliczność taka nie stanowiła bowiem podstawy zakwestionowanego w drodze skargi kasacyjnej wyroku Sądu pierwszej instancji. Podstawę tę stanowiła natomiast ocena braku zachowania przez skarżącego należytej staranności, wymaganej przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, szeroko wyjaśnianej w orzecznictwie sądowo-administracyjnym oraz orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przywoływanym w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji. Okoliczności dokonywanych transakcji jednoznacznie wskazywały bowiem na to, że skarżący wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności powinien był wiedzieć, iż uczestniczy w procederze nadużycia prawa podatkowego, skutkującego niedopuszczalnością skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie wystawianych na jego rzecz faktur, w których jako wystawcy wskazywane były wyżej wymienione podmioty. Podkreślić należy również, że organy podatkowe nie kwestionowały faktu istnienia towaru wskazywanego w spornych fakturach lecz to, że nie stanowił on przedmiotu obrotu pomiędzy tymi kontrahentami a skarżącym, którego nieroztropność pozwoliła na wykorzystanie jego działalności do fikcyjnego obrotu towarem. Skarżący nie nawiązał z tymi podmiotami (rzekomymi wystawcami faktur) rzeczywistego kontaktu, które mogłyby utwierdzić go w uzasadnionym przekonaniu, że nabywany przez niego towar faktycznie pochodzi od tych podmiotów i że to one rzeczywiście są uprawnione do wystawiania na jego rzecz faktur dokumentujących nabywane u nich towary. Zeznania skarżącego oraz całokształt zebranego w sprawie materiału dowodowego prowadzą do wniosku przeciwnego, a mianowicie, iż działał on w dużym i jak się okazało niezasadnym zaufaniu wobec A.L. oraz G.J.

Z tych też powodów na uwzględnienie nie zasługiwały również zarzuty skargi kasacyjnej wskazane w pkt I. ppkt 4 oraz pkt II. powyżej.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną uznając, iż nie ma ona usprawiedliwionych podstaw. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 pkt 1 p.p.s.a.

34

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 11 września 2024 r.
(II GSK 1481/23)**

Przewodniczący: sędzia NSA Cezary Pryca

Sędziowie: NSA Joanna Kabat-Rembelska, del. WSA Krzysztof Sobieralski (sprawozdawca)

Zaniechanie przez Rzecznika Praw Pacjenta zajęcia stanowiska co do całości wniosku o stwierdzenie naruszenia praw pacjenta oznacza jego bezczynność podlegającą skardze do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634) w związku z art. 3 § 2 pkt 1 tej ustawy oraz art. 53 ust. 3a ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny **u z n a ł** zasadność skargi kasacyjnej A.B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 2023 r. w sprawie ze skargi A.B. na bezczynność Rzecznika Praw Pacjenta w przedmiocie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta oraz praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjentów i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634) **u c h y ł i ł** punkt 5 zaskarżonego wyroku i w tym zakresie przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, a także na podstawie art. 203 pkt 1 powyższej ustawy **z a s ą d z i ł** od Rzecznika Praw Pacjenta na rzecz A.B. czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji), po rozpoznaniu skargi A.B. (dalej: skarżąca), na bezczynność Rzecznika Praw Pacjenta (dalej: organ), w sprawie z wniosku o stwierdzenie

naruszenia praw pacjenta oraz praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjentów, wyrokiem z dnia 13 stycznia 2023 r., V SAB/Wa 26/22: 1) stwierdził beczynność Rzecznika Praw Pacjenta w sprawie z wniosku o stwierdzenie praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjenta; 2) stwierdził, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa; 3) umorzył postępowanie w zakresie zobowiązania organu do załatwienia sprawy; 4) zasądził od Rzecznika Praw Pacjenta na rzecz A.B. kwotę 597 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego; 5) w pozostałym zakresie skargę odrzucił.

Pismem z dnia 5 lutego 2021 r. skarżąca złożyła do Rzecznika Praw Pacjenta wniosek o wszczęcie postępowania wyjaśniającego w związku z naruszeniem przez personel medyczny Uniwersyteckiego Szpitala Klinicznego w B. jej praw, jako pacjenta tej placówki, to jest: 1) prawa do świadczeń zdrowotnych odpowiadających wymaganiom aktualnej wiedzy medycznej; 2) prawa do informacji o swoim stanie zdrowia; 3) prawa do wyrażenia zgody na udzielenie określonych świadczeń zdrowotnych; 4) prawa do poszanowania godności w czasie udzielania świadczeń zdrowotnych; 5) prawa do dostępu do dokumentacji medycznej dotyczącej stanu zdrowia oraz udzielonych świadczeń zdrowotnych. W dniu 25 lutego 2021 r. organ wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie naruszenia prawa pacjenta (tj. A.B.) do świadczeń zdrowotnych w trybie art. 52 ust. 2 pkt 1a i 2 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.p.). W piśmie z dnia 26 kwietnia 2021 r. oraz z dnia 25 maja 2021 r. skarżąca wskazała, że rozszerza wszczęte postępowanie wyjaśniające także o naruszenie zbiorowych praw pacjenta. Pismem z dnia 26 lipca 2021 r. organ poinformował skarżącą o stwierdzeniu naruszenia praw pacjenta (A.B.) do świadczeń zdrowotnych oraz do informacji.

W dniu 7 lutego 2022 r. skarżąca wniosła do Sądu pierwszej instancji skargę na beczynność Rzecznika Praw Pacjenta w rozpoznaniu wniosku o wszczęcie postępowania wyjaśniającego wniesionego w piśmie z dnia 5 lutego 2021 r. doprecyzowanego pismem z dnia 26 kwietnia 2021 r. oraz z dnia 25 maja 2021 r. w związku z naruszeniem praw skarżącej – jako pacjentki Uniwersyteckiego Szpitala Klinicznego w B. do:

1) świadczeń zdrowotnych odpowiadających wymaganiom aktualnej wiedzy medycznej i świadczeń zdrowotnych udzielanych z należytą starannością, poprzez:

– nieuzasadnione zlecenie stronie wypicia kolejnych dawek produktu leczniczego (...) po przyjęciu do szpitala, co skutkowało jej znacznym osłabieniem i nie było uzasadnione jej stanem oraz charakterem przeprowadzonego zabiegu;

– nieuzasadnione zlecenie i wykonanie przez personel medyczny szpitala ponownego badania (...) w dniu 28 marca 2018 r., w sytuacji, w której strona

miała je wykonane już w dniu 23 marca 2018 r. i było ono konsultowane przed wykonaniem badania (...) i (...) przez anestezjologa – nie było już zatem medycznie uzasadnionych podstaw do ponawiania jego wykonania, jak również brak podjęcia działań mających na celu wyjaśnienie przedmiotowego błędu;

- nieuzasadnione zlecenie i wykonanie przez personel medyczny szpitala badania (...), (...), (...), (...), (...) i (...), (...), (...), (...), które to nie są standardowymi badaniami wykonywanymi przed badaniem (...) i (...), jak również brak podjęcia działań mających na celu wyjaśnienie przedmiotowego błędu, co mogło zapobiec następnie błędnemu podaniu stronie produktu leczniczego (...) w postaci (...) ampułek o łącznej mocy (...) i produktu leczniczego (...);

- nieuzasadnione zlecenie stronie przez personel medyczny szpitala badania (...) po badaniu (...) i (...), jak również brak podjęcia działań mających na celu wyjaśnienie przedmiotowego błędu, co mogło zapobiec następnie błędnemu podaniu stronie produktu leczniczego (...) w postaci (...) ampułek o łącznej mocy (...) i produktu leczniczego (...);

- brak podjęcia jakichkolwiek działań przez lekarza prowadzącego po stwierdzeniu nieuzasadnionego podawania stronie produktu leczniczego (...), w sytuacji, w której nastąpiło to po podaniu dopiero (...) dawki pierwszej (...), co miało wpływ na rozmiar doznanej przez stronę szkody;

- brak wcześniejszego ustalenia – mimo przesłanek, które powinny do tego doprowadzić – że stronie podano biologiczny produkt leczniczy ([...]) przeznaczony dla innego pacjenta, co doprowadziło do wcześniejszego wypisania skarżącej ze szpitala, a więc stanowiło sytuację stanowiącą bezpośrednie zagrożenie jej życia i zdrowia;

- opóźnienie wdrożenia prawidłowego leczenia na chorobę (...) i brak jej zgłoszenia – mimo istnienia takiego obowiązku – do inspekcji sanitarnej, co skutkowało nasileniem dolegliwości strony związanych z brakiem wdrożenia odpowiedniego leczenia;

2) wyrażenia zgody na udzielenie określonych świadczeń zdrowotnych, poprzez brak wyrażenia przez skarżącą zgody na podanie leku (...), co z uwagi na okoliczności jego podania skutkowało również naruszeniem godności strony przez personel medyczny szpitala i poprzez brak uzyskania zgody na jakiegokolwiek leczenie biologiczne i podanie jej leku (...) i (...);

3) poszanowania godności w czasie udzielania świadczeń zdrowotnych;

4) dostępu do dokumentacji medycznej dotyczącej stanu zdrowia strony oraz udzielonych jej świadczeń zdrowotnych;

5) stwierdzenia praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjenta.

Wskazując powyższe skarżąca wnosiła o stwierdzenie beczynności organu i niezafatwienia sprawy w terminie; uznanie, że stwierdzona beczynność ma charakter rażącego naruszenia prawa; zobowiązanie organu do zafatwienia

sprawy w terminie 30 dni od daty otrzymania prawomocnego rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie oraz zasądzenie zwrotu kosztów, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Decyzją z dnia 7 marca 2022 r. organ odmówił wszczęcia postępowania wobec szpitala w sprawie stosowania praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjenta.

Sąd pierwszej instancji wydając zaskarżony wyrok wskazał w uzasadnieniu, że sprawa nie należy do skomplikowanych, zatem termin na jej rozpoznanie określono jako niezwłoczny, nie dłuższy niż miesiąc. Ramy te niewątpliwie zostały przekroczone, gdyż – jak wynika z akt administracyjnych – Rzecznik Praw Pacjenta procedował w sprawie około 11 miesięcy (licząc od dnia złożenia pisma doprecyzowującego wniosek tj. od dnia 26 kwietnia 2021 r.). Przy czym do dnia wniesienia skargi nie podjął jakichkolwiek czynności zmierzających do rozpoznania sprawy, cała aktywność organu przypada na czas po wniesieniu skargi.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, działanie organu administracji publicznej naruszało terminy zastrzeżone dla rozpoznania sprawy i to w sposób rażący, nadzwyczajny i nie mający uzasadnienia w okolicznościach rozpoznawanej sprawy. Na tą ocenę wpływa niewątpliwie nieskomplikowany charakter sprawy, która nie wymaga żmudnego gromadzenia dowodów, powoływania biegłych, przesłuchiwania świadków. Jak wynika z treści art. 61 u.p.p. w postępowaniu w sprawie stwierdzenia praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjentów Rzecznik ma prawo żądać przedstawienia dokumentów oraz wszelkich informacji dotyczących okoliczności stosowania praktyk, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie, iż mają charakter praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjentów, w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia otrzymania żądania. Przyjąć zatem należy, że jedynie czas oczekiwania na przedstawienie tych dokumentów może przedłużyć o 30 dni termin załatwienia sprawy. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy przed złożeniem skargi organ nie wezwał nawet jeszcze szpitala o udzielenie wyjaśnień w związku ze złożonym wnioskiem o wszczęcie postępowania w sprawie stosowania praktyk naruszających zbiorowe prawa pacjentów do świadczeń zdrowotnych zgodnych z aktualną wiedzą medyczną. Nie ulega zatem wątpliwości, że zwłoka w rozpoznaniu wniosku ma charakter rażący.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że w sprawie zaistniały przesłanki uzasadniające umorzenie postępowania sądowego w zakresie zobowiązania organu do wydania aktu. Jak wynika z akt sprawy, organ decyzją z dnia 7 marca 2022 r., odmówił wszczęcia postępowania w sprawie stosowania praktyk naruszających zbiorowe prawo pacjentów wobec Uniwersyteckiego Szpitala Klinicznego w B. Organ załatwił więc sprawę, w której wniesiono skargę

na bezczynność. Postępowanie sądowoadministracyjne w zakresie zobowiązania organu do wydania rozstrzygnięcia stało się zatem bezprzedmiotowe, uzasadnione jest zatem umorzenie postępowania sądowego w tym zakresie.

W dalszej kolejności Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że skarga A.B. dotycząca bezczynności Rzecznika Praw Pacjenta polegającej na nierozpoznaniu w całości wniosku o wszczęcie postępowania wyjaśniającego wniesionego pismem z dnia 5 lutego 2021 r. doprecyzowanego pismem z dnia 26 kwietnia 2021 r. oraz pismem z dnia 25 maja 2021 r. (w wyłączeniu stwierdzenia naruszenia zbiorowych praw pacjenta) podlega odrzuceniu, jako niedopuszczalna. Skarga ta nie mieści się w katalogu aktów i czynności poddanych właściwości rzeczowej sądu administracyjnego, a przepisy ustaw szczególnych nie przewidują sądowej kontroli w tego typu sprawie. W ocenie Sądu pierwszej instancji, prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego przysługuje wnioskodawcy wyłącznie w przypadku określonym treścią art. 53 ust. 1 pkt 1 u.p.p., to jest w przypadku niestwierdzenia przez Rzecznika Praw Pacjenta naruszenia praw pacjenta po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego.

Z akt sprawy wynika natomiast, że wniosek strony z dnia 5 lutego 2021 r. doprecyzowany pismem z dnia 26 kwietnia 2021 r. i pismem z dnia 25 maja 2021 r., w zakresie w jakim dotyczył naruszenia praw pacjenta został rozpoznany przez Rzecznika Praw Pacjenta, który wystąpieniem z dnia 26 lipca 2021 r. stwierdził naruszenie praw pacjentki A.B. do świadczeń zdrowotnych udzielanych z należytą starannością oraz informacji. Sąd pierwszej instancji uznał, że skoro ustawodawca dopuścił możliwość zaskarżenia stanowiska Rzecznika Praw Pacjenta wyłącznie w przypadku niestwierdzenia naruszenia praw pacjenta po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego (art. 53 ust. 3a u.p.p.) i jednocześnie dopuścił możliwość nie podjęcia sprawy po zapoznaniu się przez Rzecznika Praw Pacjentów ze skierowanym do niego wnioskiem (art. 51 pkt 4 u.p.p.) bez prawa zaskarżenia takiego działania, to uznać należy, że skarga wniesiona na bezczynność organu w rozpoznaniu wniosku w zakresie, w jakim organ uznał zarzuty strony za niezasadne w aspekcie naruszenia praw pacjenta, jest niedopuszczalna.

Ze skargą kasacyjną od powyższego wyroku wystąpiła A.B. Zaskarżając wyrok Sądu pierwszej instancji jedynie w części, to jest w zakresie pkt 5, w którym Sąd pierwszej instancji odrzucił skargę w pozostałym zakresie, podniesiono obie podstawy kasacyjne określone w art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (obecnie Dz.U. z 2023 r. poz. 1634; dalej: p.p.s.a.).

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, to jest:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., poprzez nieuzasadnione odrzucenie – w części – przez Sąd pierwszej instancji skargi stosownie do pkt 5 skarżonego wyroku na skutek błędnego przyjęcia, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, w sytuacji gdy sprawa należy do właściwości sądu administracyjnego, co skutkowało pozbawieniem skarżącej sądowej kontroli prowadzonego postępowania;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez brak dostatecznego uzasadnienia wyroku i sporządzenia uzasadnienia wyroku niezgodnie z wymogami przepisów prawa, poprzez:

- brak uzasadnienia w zakresie których wnioskowanych praw pacjenta Sąd pierwszej instancji uznał, że organ nie podjął postępowania, stosownie do dyspozycji art. 51 ust. 4 u.p.p., w związku z czym nie pozostaje w bezczynności w ich rozpatrzeniu;

- brak uzasadnienia w zakresie których wnioskowanych praw pacjenta Sąd pierwszej instancji uznał, że organ stwierdził naruszenie praw pacjenta, stosownie do dyspozycji art. 53 ust. 1 pkt 2 u.p.p., w związku z czym nie pozostaje w bezczynności w ich rozpatrzeniu;

- brak uzasadnienia motywów, dla których Sąd pierwszej instancji uznał, że pismo organu z dnia 4 listopada 2021 r. i decyzja organu nie uzasadnia konieczności wydania przez organ decyzji kończącej postępowanie w sprawie;

w sytuacji, gdy przedmiotowe kwestie są istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy i mają niewątpliwy wpływ na ocenę zasadności przesłanek, którymi kierował się Sąd pierwszej instancji przy wydawaniu zaskarżonego wyroku;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez brak dostatecznego uzasadnienia wyroku i sporządzenie uzasadnienia wyroku niezgodnie z wymogami przepisów prawa, poprzez brak odniesienia się przez Sąd pierwszej instancji do zarzutów skarżącej podniesionych w skardze oraz w piśmie z dnia 9 stycznia 2023 r., mających istotne znaczenie z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy, co skutkuje brakiem możliwości oceny zasadności przesłanek, którymi kierował się Sąd pierwszej instancji przy wydawaniu zaskarżonego wyroku;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. oraz w związku z art. 3 § 2 p.p.s.a., poprzez brak dostatecznego uzasadnienia wyroku i sporządzenia uzasadnienia wyroku niezgodnie z wymogami przepisów prawa, poprzez brak uzasadnienia powodów, dla których Sąd pierwszej instancji uznał, że skarga „nie mieści się” w katalogu aktów i czynności poddanych właściwości rzeczowej sądu administracyjnego z dyspozycji art. 3 § 2 p.p.s.a., w sytuacji, gdy przedmiotowa kwestia jest istotna z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy i ma niewątpliwy wpływ na ocenę zasadności

przesłanek, którymi kierował się Sąd pierwszej instancji przy wydawaniu zaskarżonego wyroku.

Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest:

– art. 53 ust. 1 pkt 1 u.p.p., poprzez jego niezastosowanie i uznanie, że brak wydania przez organ w terminie decyzji, w sytuacji, gdy z ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynika, że organ nie stwierdził naruszenia części wnioskowanych praw pacjenta, lecz zaniechał wydania w tym zakresie stosownego rozstrzygnięcia, co skutkowało pozbawieniem skarżącej sądowej kontroli tego rozstrzygnięcia, gdyż skutkowało to wadliwym uznaniem, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego;

– art. 51 pkt 4 u.p.p., poprzez jego zastosowanie i wadliwe przyjęcie, że organ nie podjął postępowania w zakresie wnioskowanych praw pacjenta, w sytuacji, gdy organ ocenił zasadność naruszenia części wnioskowanych praw pacjenta, a więc dokonał merytorycznej oceny ich zasadności, co skutkowało pozbawieniem skarżącej sądowej kontroli tego rozstrzygnięcia, gdyż skutkowało to wadliwym uznaniem, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego;

– art. 53 ust. 1 pkt 2 u.p.p., poprzez jego zastosowanie i wadliwe przyjęcie, że organ stwierdził naruszenie wszystkich wnioskowanych praw pacjenta, co do których wszczął postępowanie wyjaśniające.

W oparciu o powyższe zarzuty skarżąca kasacyjnie sformułowała wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania. W skardze kasacyjnej sformułowano również wniosek o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skarżąca wskazała argumenty mające przemawiać za trafnością zarzutów postawionych w *petitum* skargi kasacyjnej.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniosł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę sądownoadministracyjną w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod uwagę 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 konkretyzacji przez sformułowanie zarzutów kasacyjnych.

W przedmiotowej sprawie nie wystąpiły określone w art. 183 § 2 p.p.s.a. podstawy nieważności postępowania sądowego, jak również nie zaistniały przesłanki do zastosowania z urzędu art. 189 p.p.s.a., w związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny ograniczył rozpoznanie sprawy sądowoadministracyjnej do weryfikacji zgłoszonych zarzutów kasacyjnych naruszenia prawa procesowego i materialnego.

Uzasadnione są zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego i w konsekwencji powiązany z nim zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a., poprzez nieuzasadnione odrzucenie – w części – przez Sąd pierwszej instancji skargi stosownie do pkt 5 skarżonego wyroku na skutek błędnego przyjęcia, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, w sytuacji gdy sprawa należy do właściwości sądu administracyjnego, co skutkowało pozbawieniem skarżącej sądowej kontroli prowadzonego postępowania.

Przepis art. 53 ust. 3a u.p.p. w związku z art. 53 ust. 1 i ust. 3 tej ustawy przewiduje drogę postępowania przed sądem administracyjnym (możliwość złożenia skargi do tego sądu) w przypadku, w którym Rzecznik Praw Pacjenta wyjaśnia wnioskodawcy i pacjentowi, którego sprawa dotyczy, że nie stwierdził naruszenia praw pacjenta. Niewątpliwie wyjaśnienie to następuje w formie decyzji administracyjnej. Jest ona wydawana po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, które wszczynane jest na wniosek podmiotu. Należy podkreślić, że zakres postępowania wyjaśniającego wyznaczony jest treścią wniosku. Wypowiedź organu w przedmiocie stwierdzenia lub niestwierdzenia naruszenia praw pacjenta musi być zatem całościowa, to znaczy musi odnosić się do całego zakresu wniosku. Jakkolwiek stwierdzenie przez Rzecznika Praw Pacjenta naruszenia praw pacjenta nie podlega skardze do sądu administracyjnego, to jednak potencjalna możliwość wydania decyzji o odmowie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta w zakresie objętym wnioskiem, sprawia, że zaniechanie organu zajęcia stanowiska co do całości wniosku oznacza jego bezczynność podlegającą skardze do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. w związku z art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. oraz art. 53 ust. 3a u.p.p.

We wniosku z dnia 5 lutego 2021 r. skierowanym do Rzecznika Praw Pacjenta skarżąca A.B. wniosła o wszczęcie postępowania wyjaśniającego w związku z pięcioma naruszonymi prawami pacjenta. W tym zakresie zostało wszczęte postępowanie wyjaśniające. Natomiast w piśmie z dnia 26 lipca

2021 r. organ ten stwierdził naruszenie praw pacjenta jedynie w zakresie dwóch spośród zgłoszonych pięciu. Stwierdzono naruszenie prawa pacjenta do świadczeń zdrowotnych udzielanych z należytą starannością oraz naruszenie prawa pacjenta do przystępnej informacji o stanie zdrowia. W pozostałym zakresie objętym wnioskiem organ nie wypowiedział się. Sąd pierwszej instancji uznał jednak w tej sytuacji, że sprawa wniosku skarżącej z dnia 5 lipca 2021 r. została załatwiona przez stwierdzenie naruszenia praw pacjenta, a więc w postaci czynności organu, która nie podlega skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Sąd pierwszej instancji odrzucając w tym zakresie skargę na bezczynność Rzecznika Praw Pacjenta popełnił błąd. Nie można bowiem wykluczać *a priori*, że załatwienie sprawy w zakresie wyznaczonym wnioskiem (lub jego częścią) nastąpi w takim trybie (tzn. w trybie wydania decyzji o odmowie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta), w którym będzie można złożyć skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego. W tym zakresie skarga na bezczynność organu jest zatem dopuszczalna. W ponownie prowadzonym postępowaniu Sąd pierwszej instancji dopuści i rozpozna skargę na bezczynność Rzecznika Praw Pacjenta w zakresie nierozpoznania części wniosku skarżącej z dnia 5 lutego 2021 r. w przedmiocie naruszenia praw pacjenta.

Nieuzasadnione są natomiast pozostałe podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia prawa procesowego związane z obrazą art. 141 § 4 p.p.s.a. Stosownie do treści tego przepisu, uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Z naruszeniem art. 141 § 4 p.p.s.a. mamy do czynienia w przypadku, gdy uzasadnienie nie odpowiada wymogom tego przepisu, przy czym nie każde naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. może stanowić skuteczną podstawę skargi kasacyjnej, a jedynie takie, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.). Zarzut naruszenia tego przepisu mógłby być skuteczny wówczas, gdyby Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił w sposób adekwatny do celu, jaki wynika z tego przepisu, dlaczego nie stwierdził w rozpatrywanej sprawie naruszenia przez organy administracji przepisów prawa materialnego ani przepisów procedury w stopniu, który mógłby mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia. Uzasadnienie wyroku powinno być tak sporządzone, aby wynikało z niego dlaczego sąd uznał zaskarżone orzeczenie za zgodne lub niezgodne z prawem. Powołany przepis można naruszyć w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, jeżeli uzasadnienie orzeczenia nie pozwala jednoznacznie ustalić przesłanek, którymi kierował się

wojewódzki sąd administracyjny podejmując zaskarżone orzeczenie, a wada ta nie pozwala na jego kontrolę kasacyjną, lub brak jest uzasadnienia któregośkolwiek z rozstrzygnięć sądu, albo gdy uzasadnienie obejmuje rozstrzygnięcie, którego nie ma w sentencji orzeczenia (zob.: wyrok NSA z dnia 30 lipca 2024 r., II OSK 1718/23, CBOSA). Uzasadnienie zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji zawiera wszystkie elementy wymagane treścią art. 141 § 4 p.p.s.a. Wynika z niego dla czego Sąd ten uznał niedopuszczalność skargi. Sąd pierwszej instancji szeroko umotywował swoje stanowisko w rozważanej kwestii. Okoliczność, że podgląd Sądu pierwszej instancji w tym zakresie nie uzyskał aprobaty Naczelnego Sądu Administracyjnego nie oznacza, iż mamy do czynienia z naruszeniem art. 141 § 4 p.p.s.a., a więc z wadliwością uzasadnienia skutkującą koniecznością uwzględnienia skargi kasacyjnej.

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uwzględniając skargę kasacyjną uchylił wyrok Sądu pierwszej instancji w zaskarżonej części i w tym zakresie przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

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

35

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 11 września 2024 r.
(II GSK 605/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Cezary Pryca

Sędziowie: NSA Zbigniew Czarnik (sprawozdawca), del. WSA Henryka Lewandowska-Kuraszkiewicz

Na gruncie art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia Rady (UE) nr 833/2014 z dnia 31 lipca 2014 r. dotyczącego środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz.Urz. UE

L 2014.229.1 ze zm.) stroną postępowania o zezwolenie na przyjęcie depozytu jest dysponent rachunku, a nie bank czy podmiot przekazujący środki na jego rachunek.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną M.P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lipca 2023 r. w sprawie ze skargi M.P. na decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 grudnia 2022 r. nr DNK7.8652.930.2022 w przedmiocie zezwolenia na przejęcie depozytu środków finansowych.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 26 lipca 2023 r., III SA/Wa 535/23, oddalił skargę M.P. (dalej: skarżący) na decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) z 12 grudnia 2022 r., nr DNK7.8652.930.2022, w przedmiocie odmowy zezwolenia na przyjęcie depozytu środków finansowych.

Sąd pierwszej instancji orzekł w następującym stanie sprawy:

Skarżący, na podstawie art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia Rady (UE) nr 833/2014 z dnia 31 lipca 2014 r. dotyczącego środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz.Urz. UE L 2014.229.1 ze zm.; dalej rozporządzenie nr 833/2014), wystąpił z wnioskiem o wydanie zezwolenia na przyjęcie przelewu pieniężnego w wysokości 257 305,76 USD wykonanego z rosyjskiego banku S. z konta należącego do jego żony Y.M., obywatelki rosyjskiej i zaksięgowanie go na rachunku walutowym skarżącego prowadzonym przez (...) Bank S.A. W uzasadnieniu wniosku skarżący wyjaśnił, że jest obywatelem Polski mieszkającym z żoną w Rosji, natomiast planuje powrót wraz z rodziną do Polski i przebrane środki są mu niezbędne do osiedlenia się w kraju i zaspokojenia podstawowych potrzeb życiowych, zaś odmowa przyjęcia przelewu i odesłanie pieniędzy do Rosji będzie równoznaczne z ich konfiskatą lub stratą, a tym samym oznacza pozbawienie strony i jego rodziny środków do życia. Wnioskodawca wyjaśnił ponadto, że nie mógł wykonać przelewu środków z własnego rachunku bankowego z uwagi na ograniczenia wprowadzone przez Rosję w zakresie przekazywania środków pieniężnych w walutach obcych na jakiegokolwiek rachunki zagraniczne. Z tego względu jedyną możliwością transferu środków stanowiących oszczędności całego życia skarżącego było dokonanie przelewu z konta bankowego należącego do jego żony.

Decyzją z 28 października 2022 r. Szef KAS odmówił wydania skarżącemu zezwolenia na przyjęcie wnioskowanego depozytu środków finansowych.

Zaskarżoną decyzją z 12 grudnia 2022 r. Szef KAS, po ponownym rozpoznaniu sprawy, utrzymał w mocy własną decyzję z 28 października 2022 r.

W uzasadnieniu organ wyjaśnił, że skarżący nie wykazał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014. Zdaniem organu argumentacja wniosku dotyczy wydarzeń przyszłych, niepewnych i hipotetycznych; nie odnosi się natomiast do obecnego stanu rzeczy. Z treści cytowanego przepisu wynika, że zgoda ma się odnosić do przyjęcia depozytu w kraju, w którym przelane środki pieniężne mają posłużyć zaspokajaniu podstawowych potrzeb zainteresowanej osoby (w tym przypadku w Polsce). Środki pieniężne objęte depozytem ustanowionym w Polsce nie mają natomiast służyć zaspokojeniu podstawowych potrzeb wnioskodawcy i jego żony w ich obecnym miejscu zamieszkania na terenie Federacji Rosyjskiej. Z ustaleń faktycznych poczynionych w sprawie nie wynika bowiem, aby skarżący wraz z żoną ponosili obecnie takie koszty w Polsce. Wnioskodawca nie przedstawił dowodów potwierdzających faktyczny zamiar powrotu do kraju, takich jak umowa o pracę, czy przedwstępna umowa nabycia nieruchomości, które to dokumenty uprawdopodobniłyby twierdzenia zawarte we wniosku. W ocenie organu przeniesienie centrum interesów życiowych skarżącego i jego żony do Polski pozostaje dopiero w sferze ich planów na przyszłość. W tej sytuacji ewentualny transfer środków byłby przedwczesny i uniemożliwiłby weryfikację ich faktycznego przeznaczenia. Szef KAS podkreślił ponadto, że przedmiotowy przelew pieniężny został wykonany z rachunku bankowego żony skarżącego i tylko ona może być uznana za stronę tej transakcji finansowej. Trudno więc uznać, że transfer ten stanowi przekazanie środków pieniężnych skarżącego, za pośrednictwem rachunku jego żony, na rachunek skarżącego w Polsce.

WSA w Warszawie, działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.) oddalił skargę.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że – wbrew twierdzeniom skarżącego – stan faktyczny sprawy ustalony przez organ nie nasuwa wątpliwości i jest czytelny. WSA podzielił stanowisko organu, że skarżący nie wykazał, by przelewane środki mogły zostać objęte odstępstwem przewidzianym w art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014, bowiem brak jest dowodów na potwierdzenie wyjaśnień skarżącego, iż mają one zabezpieczać przyszłe potrzeby mieszkaniowe oraz utrzymanie rodziny skarżącego w związku z jego powrotem wraz z rodziną do Polski. Obecne centrum interesów życiowych skarżącego jest zlokalizowane na terytorium Rosji i ta okoliczność jest niesporna, bowiem

skarżący wnioskuje o decyzję zezwalającą uzasadniając to planowanymi działaniami, których jednak nie uprawdopodobnił w żaden sposób. W ocenie WSA nie może być więc mowy o „zaspokojeniu podstawowych potrzeb” skarżącego na terytorium kraju, zaś jego twierdzenia w tym zakresie uznać należy za gołosłowne. Zdaniem Sądu pierwszej instancji stanowiska organów nie udało się podważyć w skardze, której zarzuty opierają się na wzajemnie sprzecznych twierdzeniach, jak to że skarżący dokonał przelewu za pośrednictwem swojej żony oraz że oznacza to oddanie przelewanych środków do dyspozycji strony, a skarżący „jako nadawca i odbiorca przelewu będący obywatelem państwa członkowskiego UE jest objęty wyjątkiem określonym w art. 5b ust. 3 rozporządzenia nr 833/2014.

W ocenie Sądu pierwszej instancji Szeł KAS trafnie zauważył, że sporny przelew pochodzi z rosyjskiego rachunku bankowego żony skarżącego, a jego tytuł również wskazuje na przekazanie środków od żony, a nie za jej pośrednictwem. Natomiast uznanie, że środki zostały oddane skarżącemu w depozyt jest przedwczesne i niezgodne z definicją legalną wynikającą z art. 1 lit. k/ rozporządzenia nr 833/2014, skoro chodzi o środki „pozostawione na rachunku”, a te jak wskazuje sama strona nie zostały przyjęte przez bank.

WSA za niezasadne uznał również zarzuty zmierzające do wykazania, że (...) Bank S.A. oraz żona skarżącego posiadali przymiot strony w tym postępowaniu w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.).

W skardze kasacyjnej M.P. zaskarżył powyższy wyrok w całości i wniósł o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi poprzez stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji z 12 grudnia 2022 r. oraz decyzji ją poprzedzającej z 28 października 2022 r. lub ich uchylenie; ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, a w każdym przypadku o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Jednocześnie skarżący zrzekł się rozprawy i wniósł o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

I. na podstawie art. 174 pkt 1 w zw. z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie:

1) art. 5b ust. 1 w zw. z art. 1 lit. h/ rozporządzenia nr 833/2014 w zw. z art. 28 k.p.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że prawidłowym jest, iż zaskarżona decyzja oraz decyzja ją poprzedzająca, nie zostały skierowane do banku (...) Bank S.A. oraz Y.M. w sytuacji, gdy z powyżej wskazanych przepisów wynika, iż powinni oni pozostawać stronami postępowania, a pominięcie ich jako stron postępowania powinno stanowić o nieważności zaskarżonej decyzji jako wydanej z rażącym naruszeniem prawa, tj. art. 156 § 1 pkt 2 *in fine* k.p.a.,

co w konsekwencji powinno doprowadzić do uwzględnienia skargi przez Sąd pierwszej instancji i stwierdzenia nieważności wydanej decyzji oraz decyzji ją poprzedzającej;

2) art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014 stanowiące przyczynę nieważności, o której mowa w art. 156 § 1 pkt 2 *in fine* k.p.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. poprzez niewłaściwe zastosowanie przez Sąd pierwszej instancji w sytuacji, gdy adresem normy z art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014 są instytucje kredytowe w rozumieniu art. 1 lit. h/ rozporządzenia nr 833/2014, czyli przedsiębiorstwa, których działalność polega na przyjmowaniu depozytów lub innych funduszy podlegających zwrotowi od klientów oraz na udzielaniu kredytów na własny rachunek, której to definicji skarżący nie wypełnia, nie będąc instytucją kredytową, co w konsekwencji powinno doprowadzić do uwzględnienia skargi przez WSA i stwierdzenia nieważności wydanej decyzji oraz decyzji ją poprzedzającej;

3) art. 5b ust. 3 rozporządzenia nr 833/2014 w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez jego błędną wykładnię, a w konsekwencji niezastosowanie i przyjęcie, że przekazanie środków przez skarżącego na swój rachunek bankowy w Polsce, za pośrednictwem żony Y.M. podlega pod zakaz z art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014, podczas gdy dokonując analizy stanu faktycznego Sąd pierwszej instancji powinien dojść do wniosku, że przelew ten podlega pod wyjątek opisany w art. 5b ust. 3 rozporządzenia nr 833/2014, gdyż skarżący jest obywatelem polskim, w związku z czym jego skarga powinna zostać uwzględniona;

4) art. 5b ust. 1 w zw. z art. 1 lit. k/ rozporządzenia nr 833/2014 w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez ich błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, iż dokonanie przelewu z rachunku Y.M. w banku S. na rachunek skarżącego w banku (...) Bank S.A. stanowiło ustanowienie depozytu przez obywatela Federacji Rosyjskiej w instytucji kredytowej zlokalizowanej w Unii Europejskiej, podczas gdy taki przelew nie stanowi depozytu w rozumieniu art. 1 lit. k/ rozporządzenia nr 833/2014, co doprowadziło do oddalenia skargi przez Sąd pierwszej instancji;

5) art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014 w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez jego błędną wykładnię, polegające na przyjęciu przez WSA, że sytuacja faktyczna skarżącego nie pozwala na przyjęcie wniosku, iż przelewane środki są mu niezbędne do zaspokojenia podstawowych potrzeb, podczas gdy prawidłowa wykładnia i zastosowanie tego przepisu powinny doprowadzić do wniosku, że środki te są niezbędne do zaspokojenia podstawowych potrzeb skarżącego, co w konsekwencji powinno prowadzić do uwzględnienia skargi przez Sąd pierwszej instancji;

II. na podstawie art. 174 pkt 2 w zw. z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie:

1) art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 61 § 4 w zw. z art. 28 k.p.a. w zw. z art. 5b ust. 1 w zw. z art. 1 lit. h/ rozporządzenia nr 833/2014, które mogło mieć

istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, poprzez pominięcie przez Sąd pierwszej instancji okoliczności, że organ zaniechał wezwania podmiotów mających status strony w postępowaniu administracyjnym, tj. banku (...) Bank S.A. oraz Y.M. oraz przeprowadził postępowanie bez udziału tych stron;

2) art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 7 w zw. z art. 77 § 1 w z art. 80 k.p.a., które mogło mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, polegające na pominięciu przez Sąd pierwszej instancji faktu, iż organ nie rozpatrzył całości materiału dowodowego sprawy w sposób pełny i swobodny, naruszając tym samym zasadę prawdy materialnej, co doprowadziło do błędnego wniosku, iż przekazanie przelewu przez skarżącego na własny rachunek w Polsce za pośrednictwem rachunku bankowego żony nie podpada pod wyjątek wynikający z art. 5b ust. 3 rozporządzenia nr 833/2014, a także doprowadziło do uznania, że wykonanie przelewu przez Y.M. na rzecz skarżącego stanowi złożenie tych środków do depozytu w rozumieniu art. 1 lit. k/ rozporządzenia nr 833/2014, która to czynność w związku z tym podlegałaby zakazowi określzonemu w art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014, a w konsekwencji doprowadziła do błędnego przyjęcia, że przelewane środki przez Y.M. na rzecz skarżącego nie służyłyby zaspokojeniu podstawowych potrzeb skarżącego, podczas gdy prawidłowe zastosowanie ww. przepisów prawa procesowego doprowadziłoby w pierwszej kolejności do wniosku, że przekazanie środków przez skarżącego – obywatela polskiego na własny rachunek w Polsce za pośrednictwem rachunku bankowego swojej żony podpada pod wyjątek wynikający z art. 5b ust. 3 rozporządzenia nr 833/2014 oraz że przelew od Y.M. na rzecz skarżącego nie stanowi ustanowienia depozytu w rozumieniu art. 1 lit. k/ rozporządzenia nr 833/2014, a więc nie podlega on ograniczeniom z art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014, a ponadto przelewane przez Y.M. środki na rzecz skarżącego były niezbędne do zaspokojenia podstawowych potrzeb skarżącego;

3) art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 105 § 1 k.p.a., które mogło mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy polegające na pominięciu przez Sąd pierwszej instancji faktu, iż organ wydał decyzję o odmowie zezwolenia na przyjęcie depozytu, w sytuacji, gdy powinien był on wydać na podstawie art. 105 § 1 k.p.a. decyzję o umorzeniu postępowania w sprawie w całości po stwierdzeniu, że przelew dokonany przez Y.M. na rzecz skarżącego nie podlega ograniczeniom z art. 5b ust. 1 rozporządzenia nr 833/2014 i nie można wydać wobec niego decyzji o udzieleniu lub odmowie udzielenia zezwolenia na przyjęcie depozytu.

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

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Szef KAS wniósł o jej oddalenie w całości, zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych oraz rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zgodnie z art. 182 § 2 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA, Sąd drugiej instancji) rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej, nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. W rozpoznawanej sprawie, zarówno wnoszący skargę kasacyjną, jak i Szef KAS złożyli oświadczenia o zrzeczeniu się rozprawy, wnioskując o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym. Wobec tego NSA rozpoznał skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym.

Stosownie do treści art. 183 § 1 p.p.s.a. NSA rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod uwagę przyczyny nieważności postępowania sądowoadministracyjnego określone w art. 183 § 2 p.p.s.a. W rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły okoliczności skutkujące nieważnością postępowania, zatem spełnione zostały warunki do merytorycznego załatwienia sprawy.

Zgodnie z art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na naruszeniu prawa materialnego, które może polegać na błędnej wykładni lub niewłaściwym zastosowaniu albo na naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli mogło mieć ono istotny wpływ na wynik sprawy.

Skarga kasacyjna M.P. oparta została na obu podstawach kasacyjnych z art. 174 p.p.s.a. W takiej sytuacji Sąd drugiej instancji w pierwszej kolejności, co do zasady, rozpoznaje zarzuty kasacyjne podnoszące naruszenia prawa procesowego, a dopiero w drugiej kolejności odnosi się do zarzutów materialnych tej skargi. Zachowanie takiej kolejności rozpoznawania zarzutów kasacyjnych wynika z tego, że ocena stosowania prawa materialnego przed organami i Sądem pierwszej instancji może być dokonana dopiero wówczas, gdy zostanie stwierdzone, że stan faktyczny sprawy jest niesporny albo że nie został skutecznie zakwestionowany w postępowaniu kasacyjnym.

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, dlatego nie mogła prowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku.

Wyjściowo NSA zauważa, że rozpoznawana skarga kasacyjna jest formalnie wadliwa w tym zakresie, w którym nie wskazuje w zarzutach sposobu naruszenia przepisów przez Sąd pierwszej instancji. Skoro przedmiotem kontroli Sądu pierwszej instancji była decyzja administracyjna, to Sąd wydający zaskarżony wyrok mógł orzekać na podstawie art. 145 § 1–3 lub art. 151 p.p.s.a. Przepisy te mogły być zatem normą stosowaną przez Sąd pierwszej instancji i mogły być one naruszone przez ich niewłaściwe zastosowanie. W konsekwencji mogło to skutkować nieuchyleniem kontrolowanej decyzji, gdy ta powinna być uchylona (art. 145 § 1–3 p.p.s.a.) lub wadliwym oddaleniem skargi w sytuacji, gdy nie było podstaw do takiego działania (art. 151 p.p.s.a.). Wobec powyższego poprawnie zbudowane zarzuty kasacyjne powinny być powiązane

z tymi przepisami, stawiane we właściwej podstawie z art. 174 p.p.s.a. i wskazywać sposób ich naruszenia. Powyższe ma istotne znaczenie, bowiem zarzuty postawione w niewłaściwej podstawie kasacyjnej są prawnie nieskuteczne, natomiast brak powiązania przepisów stosowanych przez organ z właściwymi przepisami p.p.s.a. ogranicza zakres kontroli kasacyjnej zaskarżonego wyroku.

Sąd drugiej instancji wskazuje na konsekwencje uchybień formalnych, bowiem skarga kasacyjna to sformalizowany środek prawny i dlatego jego sporządzenie zostało powierzone profesjonalnym podmiotom. Wskazana wadliwość formalna rozpoznawanej skargi kasacyjnej nie daje podstaw do jej odrzucenia, co jest konsekwencją uchwały NSA z 26 października 2009 r., I OPS 10/09 (ONSAiWSA 2010, nr 1, poz. 1), jednak ogranicza rozpoznanie zarzutów kasacyjnych w zakresie i kierunku, jaki daje się jednoznacznie ustalić na podstawie ich uzasadnienia.

Biorąc to pod uwagę NSA stwierdza, że nietrafne są zarzuty procesowe rozpoznawanej skargi kasacyjnej. Zgodzić należy się ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji, że w rozpoznawanej sprawie stan faktyczny sprawy jest niesporny i został on oceniony przez organy w sposób prawidłowy, a nie dowolny, jak stara się wykazać strona. Na rzecz takiego stanowiska przemawia to, że strona skarżąca kasacyjnie nie wykazała, poza własnymi twierdzeniami, w żaden sposób, że zezwolenie, o które się ubiegała, powinno być wydane ze względu na to, że spełnia ona przesłanki z art. 5c ust. 1a rozporządzenia nr 833/2014. Zdaniem Sądu drugiej instancji poza sporem pozostaje, że spełnienie warunków dających podstawę do wyłączenia zakazu z art. 5b ust. 1 i 2 tego rozporządzenia musi być łączone z potrzebami związanymi z pobytem na terytorium UE, w rozpoznawanej sprawie – na terytorium Polski. Przyjęcie innego rozumienia tych przepisów prowadziłoby do nielogicznych konsekwencji i przeczyłoby istocie środków ograniczających wprowadzonych w związku z wojną na Ukrainie. Skoro tak należy postrzegać zakres tej regulacji, to skarżący kasacyjnie powinien przynajmniej uprawdopodobnić pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i powiązanie środków przekazywanych z banku rosyjskiego na własne konto w (...) Bank S.A. z wydatkami związanymi z pobytem i rodzajem wyłączeń określonych w art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014. Analiza akt sprawy prowadzi do wniosku, że takie okoliczności nie zostały wykazane, a to oznacza, że nie można racjonalnie twierdzić, iż w tym zakresie postępowanie wyjaśniające było wadliwe, skoro opierało się ono na logicznej ocenie ujawnionych faktów, które nie potwierdzały warunków do zwolnienia zdeponowanych w polskim banku środków finansowych.

Sąd drugiej instancji podziela stanowisko skarżonego wyroku, że na gruncie art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014 stroną postępowania o zezwolenie na przyjęcie depozytu jest podmiot, który jest dysponentem rachunku, a nie bank czy podmiot przekazujący środki na jego rachunek. Wniosek taki wynika nie tylko z treści art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014,

który wprost wskazuje na zaspokajanie podstawowych potrzeb podmiotów wymienionych w tym przepisie, ale jest on także konsekwencją jurysdykcji sprawowanej przez właściwe organy wskazane zgodnie z rozporządzeniem nr 833/2014. Jednak przede wszystkim należy mieć na uwadze to, że stroną postępowania jest ten, kto ma prawo lub obowiązek albo żąda postępowania ze względu na prawo lub obowiązek. Żona skarżącego kasacyjnie jako dysponent konta w banku rosyjskim nie jest podmiotem, który może mieć uprawnienia lub obowiązki w związku z kontem bankowym skarżącego w banku w Polsce, przede wszystkim dlatego że skarżący kasacyjnie nie przedstawił żadnego tytułu, z którego miałyby wynikać takie uprawnienie.

Stroną postępowania z art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014 nie jest także bank, w którym skarżąca kasacyjnie posiada konto bankowe. Wprawdzie zakaz z art. 5b ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 833/2014 skierowany jest do podmiotów, które mogą przyjmować depozyty lub świadczyć określony w ust. 2 typ usług, to z tego faktu nie wynika, że podmiot taki staje się stroną w rozumieniu art. 28 k.p.a. Zakazy skierowane do różnych podmiotów w związku z sankcjami nakładanymi na Rosję na podstawie różnych przepisów unijnych materializują się w różny sposób, niekiedy nawet odpowiedzialnością karną, ale z tego nie wynika, że podmioty, do których prawo kieruje zakazy stają się stronami postępowań o zezwolenia na odstępstwa od ograniczeń wprowadzanych jako zasada w szeroko rozumianych relacjach prawnych z państwem rosyjskim.

Z tych powodów należało także uznać za nietrafny zarzut naruszenia art. 105 k.p.a. W istocie argumentacja na rzecz jego niezasadności zawiera się we wcześniejszej części niniejszego uzasadnienia, a skarga kasacyjna nie wyjaśnia na czym miałyby polegać bezprzedmiotowość postępowania o zezwolenie na przyjęcie depozytu, skoro sprawa ta rozstrzyga wniosek skarżącego kasacyjnie, a przecież ten nie został cofnięty.

Zdaniem NSA nietrafne są także zarzuty materialne rozpoznawanej skargi kasacyjnej. Zasadniczo skarga kasacyjna nie wyjaśnia w uzasadnieniu na czym polegał błąd wykładni art. 5b ust. 1 w związku z art. 1 lit. h/ rozporządzenia nr 833/2014 oraz niewłaściwe zastosowanie tych przepisów. Z treści zarzutu wynika, że strona skarżąca kasacyjnie kwestionuje rozumienie instytucji kredytowej zdefiniowanej w art. 1 pkt h/ rozporządzenia nr 833/2014 przyjęte przez organ i Sąd pierwszej instancji, co doprowadziło do wydania decyzji w stosunku do pomiotu, który nie mógł być adresatem decyzji, bowiem zezwolenie z art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014 umożliwia przyjęcie depozytu, a depozyt został legalnie zdefiniowany w art. 1 pkt h/ tego rozporządzenia i może być łączony tylko z instytucją kredytową, a nie osobą fizyczną.

Odnosząc się do tak sformułowanych zarzutów NSA podziela stanowisko prezentowane przez Sąd pierwszej instancji, zgodnie z którym zezwolenie

na przyjęcie depozytu, o jakim stanowi art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014 jest wyjątkiem od zakazu przyjmowania depozytów w rozumieniu art. 1 pkt k/ przez instytucje kredytowe w znaczeniu nadanym przez art. 1 pkt h/. Zatem zwolnienie z zakazu jest indywidualnym uprawnieniem przyznany w interesie i na rzecz konkretnego podmiotu, a więc to ten podmiot posiada interes prawny by uchylić zakaz, którym objęta jest instytucja kredytowa. Zdaniem NSA tylko taki sposób wykładni pojęć kwestionowanych przez stronę skarżącą kasacyjnie pozwala zachować systemową spójność regulacji z art. 5b ust. 1 i art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014.

Z oczywistych powodów skarga nie mogła być uwzględniona, mimo że skarżący jest obywatelem polskim, bowiem przelew środków pieniężnych dokonany przez żonę z konta w banku rosyjskim nie spełniał warunków wyłączających zakaz przyjmowania depozytów od obywateli państwa rosyjskiego i nie służył zaspokajaniu potrzeb, o jakich stanowi art. 5c ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 833/2014.

Mając na uwadze powyższe oraz treść art. 184 p.p.s.a. orzeczono jak w sentencji.

NSA nie rozstrzygał o kosztach postępowania kasacyjnego, bowiem pismo procesowe Szefa KAS z 7 listopada 2023 r., w którym organ wniósł o zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego nie zostało sporządzone i wniesione przez profesjonalnego pełnomocnika, a zatem brak było podstaw do zasądzenia kosztów postępowania na mocy art. 204 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a.

36

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 17 września 2024 r.
(I FSK 117/21)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Maja Chodacka, NSA Marek Kołaczek*

1. Przepis § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2018 r. poz. 106 ze zm.)

należy interpretować w sposób ścisły, uwzględniający treść definicji legalnej pojęcia „działalność rolnicza”, zawartej w art. 2 pkt 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.), jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, a nie w sposób umożliwiający objęcie zwolnieniem jak największej grupy dzierżawionych terenów.

2. O uznaniu przedmiotu dzierżawy za grunt przeznaczony na cele rolnicze decyduje to, czy w trakcie trwania umowy grunt jest rzeczywiście wykorzystywany do prowadzenia działalności rolniczej, której formy zostały wymienione w art. 2 pkt 15 ustawy o podatku od towarów i usług.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną A.D. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 30 września 2020 r. w sprawie ze skargi A.D. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 marca 2020 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od A.D. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej czterysta osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Przedmiotem skargi kasacyjnej A.D. (dalej: skarżący), jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku (dalej: Sąd pierwszej instancji) z dnia 30 września 2020 r., I SA/Gd 538/20, w którym Sąd ten, w oparciu o 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 skarżącego na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 marca 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W oparciu o podstawę określoną w art. 174 pkt. 1 p.p.s.a. skarżący, reprezentowany przez radcę prawnego, podniósł zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) w zw. z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień

(Dz.U. z 2018 r. poz. 701 ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku VAT), poprzez ich błędną wykładnię w postaci nienależytego wykonania obowiązku kontroli skutkującego błędnym uznaniem, że dzierżawa gruntu rolnego bez zmiany jego przeznaczenia i kwalifikacji, niezależnie od sposobu wykorzystania go przez dzierżawcę, nie będzie podlegała zwolnieniu od podatku od towarów i usług;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT poprzez ich błędną wykładnię w postaci nienależytego wykonania obowiązku kontroli skutkującego błędnym uznaniem, że odpłatna dzierżawa gruntu rolnego przez skarżącego nie podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług, podczas gdy dzierżawiony grunt jest przeznaczony na cele rolnicze, a czynsz uzyskany z umowy dzierżawy zawartej przez skarżącego byłby stały i niezależny od wyników działalności prowadzonej przez dzierżawcę, a zatem wskazana dzierżawa nie stanowiłaby odpłatnej usługi podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Mając na względzie powyższe, skarżący wniosł o uchylenie w całości wyroku Sądu pierwszej instancji oraz rozpoznanie przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi skarżącego, ewentualnie o uchylenie w całości wyroku Sądu pierwszej instancji oraz przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpatrzenia. Jednocześnie skarżący wniosł o zasądzenie od organu na rzecz skarżącego zwrotu kosztów postępowania, według norm przepisanych i o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Organ, reprezentowany przez radcę prawnego, złożył odpowiedź na skargę kasacyjną, w której wniosł o oddalenie skargi kasacyjnej, zasądzenie od skarżącego na rzecz organów kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych i o rozpoznanie sprawy na rozprawie. Pełnomocnik organu wziął również udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Poprzez skargę kasacyjną skarżący zmierzał do zakwestionowania stanowiska organu w wydanej na jego rzecz interpretacji indywidualnej, podzielonego przez Sąd pierwszej instancji, że w stanie faktycznym złożonego przez niego wniosku, usługi dzierżawy części gospodarstwa rolnego, na cele związane z pozyskiwaniem surowców naturalnych (kamień, żwir, piasek), nie będą korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług w oparciu o § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT.

W dwóch zarzutach naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z § 3

ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT skarżący podniósł błędną wykładnię przedmiotowych przepisów w postaci błędnego uznania, po pierwsze, że dzierżawa gruntu rolnego, bez zmiany jego przeznaczenia i kwalifikacji, niezależnie od sposobu wykorzystania go przez dzierżawcę, nie będzie podlegała zwolnieniu od podatku od towarów i usług, a po drugie, że wobec przeznaczenia gruntu na cele rolnicze i uzyskiwania stałego czynszu, niezależnego od wyników prowadzenia działalności przez dzierżawcę, dzierżawa stanowi odpłatną usługę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W myśl § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT, zwalnia się od podatku dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze. W ocenie skarżącego użyte w tym przepisie pojęcie „przeznaczenie cele rolnicze” odnosi się do przeznaczenia i kwalifikacji gruntu w rejestrach, niezależnie od sposobu wykorzystania gruntu przez dzierżawcę. Również literalna wykładnia powołanego przepisu potwierdza, że zwolnieniu podlega nie dzierżawa gruntu, który zostanie przeznaczony w treści umowy na cele rolnicze, ale gruntu, który jest ziemią rolną według odpowiedniego rejestru.

Z wykładnią tą nie można się jednak zgodzić.

Na wstępie należy zaznaczyć, że przy wykładni przedmiotowego przepisu usprawiedliwione jest odwołanie się do orzeczeń wydanych nie tylko na gruncie obowiązującego od 2013 r. rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT (którego treść w zakresie § 3 ust. 1 pkt 2 nie ulegała zmianie), ale również na gruncie rozporządzenia poprzedzającego (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2011 r. Nr 73, poz. 992 ze zm.), które w § 13 ust. 1 pkt 4 przewidywało zwolnienie od podatku dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze (a także zbycie prawa ich użytkowania wieczystego, co nie ma jednak dla sprawy znaczenia), a także kolejnych czterech poprzedzających rozporządzeń, zwalniających od podatku m.in. dzierżawę gruntu na cele rolnicze (§ 13 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2010 r. Nr 246, poz. 1649 ze zm.; § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2009 r. Nr 224, poz. 1799 ze zm.; § 13 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2008 r. Nr 212, poz. 1336 ze zm.; § 8 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970 ze zm.).

Z orzecznictwa wynika, że zwolnieniem przewidzianym w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT (i analogicznym w rozporządzeniach poprzedzających) nie jest objęta dzierżawa gruntu jedynie formalnie zakwalifikowanego jako grunt rolny w odpowiednich spisach, bez względu na sposób jego wykorzystania po zawarciu umowy dzierżawy.

Jak wskazano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2011 r., I FSK 216/11, o uznaniu przedmiotu dzierżawy za grunt przeznaczony na cele rolnicze decyduje to, czy w trakcie jej trwania grunt jest rzeczywiście wykorzystywany do prowadzenia działalności rolniczej, której formy zostały wymienione w art. 2 pkt 15 u.p.t.u. Wyrok ten dotyczył konkretnie przeznaczenia gruntu według miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, który to plan, oprócz uznania gruntu za tereny rolne, dopuszczał również na tym terenie budowę oraz eksploatację elektrowni wiatrowych. Jak wskazano w przedmiotowym orzeczeniu „w przypadku nieruchomości gruntowej o jej rolniczym przeznaczeniu świadczy faktyczne prowadzenie działalności rolniczej na danym gruncie, o czym, tak jak w rozpoznawanej sprawie, świadczą mogą postanowienia zawartej umowy dzierżawy. Akty prawa miejscowego nie stanowią wiarygodnego źródła informacji na ten temat, gdyż regulują jedynie uprawnienie do prowadzenia określonej działalności, w tym działalności rolniczej, nie dając jednak gwarancji, że taka działalność jest faktycznie prowadzona”. Również w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 12 marca 2020 r., I SA/Wr 35/20, wskazano, że gruntem przeznaczonym na cele rolnicze jest grunt, który wydzierżawiający przekazał na cele działalności określonej w art. 2 pkt 15 u.p.t.u. (działalności rolniczej). O uznaniu przedmiotu dzierżawy (w tym również bezumownego korzystania) za grunt przeznaczony na cele rolnicze decyduje to, czy w trakcie trwania umowy grunt jest rzeczywiście wykorzystywany do prowadzenia działalności rolniczej, której formy zostały wymienione w powołanym przepisie. Podobnie utożsamiono pojęcie przeznaczenia gruntu na cele rolnicze, z przeznaczeniem na działalność rolniczą w rozumieniu art. 2 ust. 15 u.p.t.u. m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2016 r., I FSK 571/15, oraz w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2015 r., III SA/Gl 1468/15.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2018 r. poz. 106 ze zm.) należy interpretować w sposób ścisły, uwzględniający treść definicji legalnej pojęcia „działalność rolnicza”, zawartej w art. 2 pkt 15 u.p.t.u., jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania,

a nie w sposób umożliwiający objęcie zwolnieniem jak największej grupy dzierżawionych terenów. Odwołanie się bowiem w powołanym przepisie do celów rolniczych wskazuje na to, że określone w nim zwolnienie związane jest z zachowaniem rolniczego wykorzystania terenu. Nie wchodząc przy tym w szczegóły, w całym systemie prawa wykorzystanie gruntów rolnych podlega różnym odrębnym zasadom, których celem jest ochrona tych gruntów. Stąd nieracjonalne wydaje się, aby wolą ustawodawcy było objęcie tym zwolnieniem jedynie gruntów formalnie zakwalifikowanych jako rolne, bez względu na sposób ich wykorzystania po zawarciu umowy dzierżawy. Pojęcie celu rolniczego jest co prawda niezdefiniowane. Jednak w tym zakresie należy odwołać się do pojęcia działalności rolniczej z art. 2 pkt 15 u.p.t.u. tak jak to uczynił Sąd pierwszej instancji. Naczelny Sąd Administracyjny podziela przy tym taką wykładnię § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT, że o uznaniu przedmiotu dzierżawy za grunt przeznaczony na cele rolnicze decyduje to, czy w trakcie trwania umowy, grunt jest rzeczywiście wykorzystywany do prowadzenia działalności rolniczej, której formy zostały wymienione w art. 2 pkt 15 u.p.t.u. Wśród przejawów działalności rolniczej nie wskazano jednak pozyskiwania surowców naturalnych. Również takie działanie nie mieści się w powszechnym rozumieniu pojęcia „cel rolniczy”.

Wobec tego, wbrew twierdzeniu skarżącego, Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej wykładni § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT w zakresie objęcia nim jedynie gruntów wykorzystywanych na cele rolnicze.

Drugi przejaw błędnej wykładni przez Sąd pierwszej instancji art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT miał być, w ocenie skarżącego, związany z niewzięciem przez ten Sąd pod uwagę, że czynsz uzyskiwany przez skarżącego z umowy dzierżawy ma być czynszem stałym, gdyż „skoro nie zależy on od przychodów osiąganych z działalności prowadzonej na danym gruncie lub stopnia wydobycia surowca, ale jest stały, to taka dzierżawa nie stanowi odpłatnej usługi, z której środki pochodzą z nierolniczej działalności”. Poglądu swojego skarżący dalej nie uzasadnił, a Naczelny Sąd Administracyjny z urzędu nie może poszukiwać związku pomiędzy sposobem ustalania czynszu dzierżawnego a istnieniem lub brakiem istnienia odpłatnej usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Zgodnie z art. 183 § 1 zdanie pierwsze w zw. z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. wskazanie przez autora skargi kasacyjnej przepisów, jakie w jego ocenie naruszył Sąd administracyjny pierwszej instancji, a także wyjaśnienie w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, na czym to naruszenie polegało wyznacza

bowiem granice, w których rozstrzyga Naczelny Sąd Administracyjny (zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2024 r., III FSK 469/24). W niniejszej sprawie jednak skarżący nie przedstawił należytego uzasadnienia zarzutu, co uniemożliwia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu odniesienie się do niego.

W związku z tym, niezasadne okazały się zarzuty naruszenia art. 145 § 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w zw. z art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku VAT.

Mając na względzie powyższe, na podstawie art. 184 p.p.s.a., w braku usprawiedliwionych podstaw, skarga kasacyjna została oddalona.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a. Zasądzona od skarżącego na rzecz organu kwota 480 złotych została ustalona zgodnie z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

37

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 30 września 2024 r.
(I FSK 156/23)**

Przewodniczący: sędzia NSA Hieronim Sęk (sprawozdawca)

Odwołanie od zarządzenia przewodniczącego składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego złożone po terminie przewidzianym w art. 103 zdanie drugie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) podlega odrzuceniu przez ten Sąd na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 180 w związku z art. 178 oraz w związku z art. 198 i art. 197 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d r z u c i ł** na podstawie art. 103 i art. 180 w związku z art. 178 oraz w związku z art. 198 i art. 197 ustawy

z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) odwołanie E.N. od zarządzenia Przewodniczącego składu orzekającego z dnia 27 maja 2024 r. o odrzuceniu wniosku E.N. o sprostowanie protokołu rozprawy przed Naczelnym Sądem Administracyjnym z dnia 4 kwietnia 2024 r. w sprawie ze skargi kasacyjnej D.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 października 2022 r. w sprawie ze skargi D.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 marca 2021 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za maj 2014 r.

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

Naczelnny Sąd Administracyjny w dniu 4 kwietnia 2024 r. rozpoznał na rozprawie w Izbie Finansowej skargę kasacyjną D.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 października 2022 r., I SA/Po 555/22. Wyrok ten zapadł w sprawie ze skargi D.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 marca 2021 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za maj 2014 r.

Skargę kasacyjną w imieniu D.K. sporządziła adwokat E.N., która jako pełnomocnik reprezentowała skarżącego również na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Pismem z dnia 8 kwietnia 2024 r., sporządzonym i przesłanym drogą elektroniczną w dniu 10 kwietnia 2024 r. przez adwokat E.N., wniesiono o uzupełnienie protokołu posiedzenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2024 r. w sprawie I FSK 156/23.

Zarządzeniem z dnia 27 maja 2024 r., I FSK 156/23, Przewodniczący składu orzekającego odrzucił wniosek E.N. o uzupełnienie protokołu rozprawy.

W ocenie Przewodniczącego złożony wniosek został sformułowany w imieniu własnym i w interesie E.N., a nie w ramach jej działania jako pełnomocnika skarżącego. Skoro więc wnioskodawczyni nie była stroną postępowania sądowego, to nie mogła żądać sprostowania protokołu, co z kolei prowadzić musiało do odrzucenia jej wniosku jako niedopuszczalnego.

Odpis zarządzenia został skierowany do doręczenia E.N. w charakterze wnioskodawczyni i w taki sposób doręczony jej drogą elektroniczną w dniu 11 czerwca 2024 r. (vide k. 431, 432 i 435 akt sądowych).

Odwołanie od zarządzenia z dnia 27 maja 2024 r., I FSK 156/23, zostało sporządzone i przesłane do Naczelnego Sądu Administracyjnego drogą elektroniczną przez adwokata E.N. w dniu 25 czerwca 2024 r. (k. 436–440 akt sądowych).

W treści pisma przewodniego oraz w odwołaniu E.N. podała, że działa w imieniu skarżącego, jako pełnomocnik ustanowiony w sprawie I FSK 156/23.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 103 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.) strony mogą żądać sprostowania lub uzupełnienia protokołu na następnym posiedzeniu, nie później jednak niż w terminie trzydziestu dni od dnia posiedzenia, z którego sporządzono protokół. Od zarządzenia przewodniczącego strony mogą odwołać się do sądu w terminie siedmiu dni od doręczenia im zarządzenia.

Termin siedmiodniowy do wniesienia odwołania, o którym mowa w cytowanym przepisie, upływał w dniu 18 czerwca 2024 r. (był to wtorek, tzw. dzień roboczy).

Odpis zarządzenia Przewodniczącego składu orzekającego z dnia 27 maja 2024 r., I FSK 156/23, został bowiem doręczony E.N. (jako wnioskodawczyni) w dniu 11 czerwca 2024 r.

Oznaczało to, że odwołanie wniesione w dniu 25 czerwca 2024 r. było odwołaniem spóźnionym (o 7 dni).

Wobec powyższego stwierdzić jeszcze wypadało, że odwołanie przewidziane w art. 103 p.p.s.a. nie jest zażaleniem. Jednakże charakter owego środka zaskarżenia zbliżony jest do zażalenia na zarządzenie przewodniczącego, o którym mowa w art. 198 p.p.s.a. Z tej przyczyny, a także wobec braku możliwości merytorycznego rozpoznawania odwołania wniesionego po terminie, gdyż w świetle art. 85 p.p.s.a. jest ono bezskuteczne, należy *per analogiam* przyjąć, że w takim przypadku odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy dotyczące odrzucenia zażalenia wniesionego po upływie terminu.

Odwołanie od zarządzenia Przewodniczącego składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego złożone po terminie przewidzianym w art. 103 zdanie drugie p.p.s.a. podlega odrzuceniu przez ten Sąd na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 180 w związku z art. 178 oraz w związku z art. 198 i art. 197 p.p.s.a.

Zauważyć należało i to, że złożone odwołanie – mimo sugestii jego autora – nie mogło zostać potraktowane jako odwołanie wniesione w imieniu skarżącego.

Jedynym adresatem zarządzenia Przewodniczącego składu orzekającego z dnia 27 maja 2024 r., I FSK 156/23, uczyniono E.N. jako wnioskodawczynię. Wniosek o uzupełnienie protokołu rozprawy został bowiem przez wspomnianego Przewodniczącego zidentyfikowany jako złożony w imieniu własnym przez adwokat E.N., a nie tego adwokata działającego w charakterze pełnomocnika skarżącego. W konsekwencji to E.N. doręczono owo zarządzenie, którym rozstrzygnięto o losach procesowych jej wniosku.

Skoro tak, to w zaistniałej sytuacji procesowej wyłącznie E.N., działającej w imieniu własnym, przysługiwała możliwość złożenia odwołania

od wydanego zarządzenia. Środka takiego nie mógł więc złożyć skarżący, gdyż nie do niego było adresowane zarządzenie, nie o jego wniosku nim orzeczono i nie jemu doręczono owo zarządzenia (doręczenie zarządzenia nastąpiło do rąk E.N., ale jako wnioskodawczyni, a nie jako pełnomocnikowi skarżącego).

Ponadto, przyjęcie, że odwołanie pochodziło od skarżącego prowadziłoby do jego odrzucenia z przyczyn podmiotowych (brak legitymacji procesowej w tym zakresie).

Z kolei ocena Sądu co do prawidłowości zakwalifikowania wniosku o uzupełnienie protokołu jako złożonego w imieniu własnym przez E.N. byłaby możliwa, gdyby zostało ono złożone w terminie. Tak się jednak nie stało i dlatego niedopuszczalna było formułowane dalej idącej wypowiedzi sądowej w tym zakresie.

Wobec powyższego, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 103 i art. 180 w związku z art. 178 oraz w związku z art. 198 i art. 197 p.p.s.a. orzekł jak w sentencji.

38

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 9 października 2024 r.
(II GSK 1171/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Joanna Kabat-Rembelska

Sędziowie: NSA Małgorzata Korycińska, NSA Krzysztof Sobieralski (sprawozdawca)

Skazanie prawomocnym orzeczeniem sądu za popełnienie przestępstwa umyślnego polegającego na niezłożeniu w terminie sprawozdania finansowego nie stanowi przesłanki do cofnięcia pozwolenia na broń w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (Dz.U. z 2020 r. poz. 955 ze zm.) oraz w związku z pkt 18 preambuły do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/555 z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (Dz.Urz. UE L 2021.115.1) oraz art. 6 ust. 1 lit. b/ *in fine* tej dyrektywy.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej M.R.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 października 2023 r. w sprawie ze skargi M.R.K. na decyzję Komendanta Głównego Policji z dnia (...) listopada 2021 r. nr (...) w przedmiocie cofnięcia pozwolenia na broń palną bojową do celów ochrony osobistej i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 145 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok, zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Komendanta Stołecznego Policji z dnia (...) sierpnia 2021 r. nr (...) oraz umorzył postępowanie administracyjne, a także na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 205 § 2 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Komendanta Głównego Policji na rzecz M.R.K. jeden tysiąc sto dwadzieścia złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji), wyrokiem z dnia 2 października 2023 r., VI SA/Wa 1378/23, oddalił skargę M.R.K. (dalej: skarżący), na decyzję Komendanta Głównego Policji z dnia (...) listopada 2021 r. w przedmiocie pozwolenia na broń palną bojową.

Sąd orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym.

Decyzją z dnia (...) listopada 2021 r. Komendant Główny Policji (dalej: organ odwoławczy lub KGP), na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 i art. 268a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.), oraz art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (Dz.U. z 2020 r. poz. 955 ze zm.; dalej: u.b.a.), utrzymał w mocy decyzję Komendanta Stołecznego Policji (dalej: organ pierwszej instancji), z dnia (...) sierpnia 2021 r. o cofnięciu skarżącemu pozwolenia na broń palną bojową w celu ochrony osobistej.

Organ pierwszej instancji, mając na uwadze postanowienia art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. oraz w związku z faktem, iż strona została skazana prawomocnym orzeczeniem sądu za umyślne przestępstwo wszczętą z urzędu postępowanie administracyjne w sprawie cofnięcia pozwolenia na posiadanie broni palnej bojowej do celów ochrony osobistej. Organ pierwszej instancji stwierdził, że skoro prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego w Kole II Wydział Karny z dnia 27 listopada 2020 r., II K 72/20, skarżący został skazany za przestępstwo umyślne, to należy do kategorii osób wymienionych w art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ tej ustawy.

W wyniku rozpoznania odwołania KGP wydał zaskarżoną decyzję, utrzymując w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Zdaniem KGP do oceny, czy w danej sprawie istnieje przesłanka do cofnięcia pozwolenia na broń wystarczy ustalenie przez organ Policji, że osoba posiadająca pozwolenie na broń lub o nie się ubiegająca została skazana za przestępstwo, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. KGP podniósł, że jego stanowisko w przedmiotowej sprawie znajduje potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych. Dalej organ odwoławczy uznał, że czyny popełnione przez stronę bez wątplenia są przestępstwami umyślnymi, spełniającymi przesłanki wskazanego przepisu prawa materialnego, a tym samym przesądzającymi o sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Podkreślił przy tym, że decyzja w sprawie pozwolenia na broń, jak i decyzja cofająca takowe uprawnienie, nie jest decyzją wydawaną w granicach klasycznego uznania administracyjnego. Ma ona charakter decyzji związanej. Zatem sam fakt skazania, w zakresie podanym w tym przepisie, uzasadnia cofnięcie pozwolenia na posiadanie broni.

W ocenie KGP, organ pierwszej instancji nie naruszył art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 u.b.a. oraz art. 5 ust. 1 lit. b/ dyrektywy Rady 91/477/EWG z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (Dz.Urz. UE L 1991.256.51; dalej: dyrektywa 91/477/EWG), i art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/555 z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (Dz.Urz. UE L 2021.115.1; dalej: dyrektywa 2021/555). Nawiązując natomiast do wniosku skarżącego o umorzenie postępowania, organ odwoławczy wyjaśnił, iż nie może on zostać uwzględniony. Zgodnie z przepisem art. 105 § 1 k.p.a. postępowanie umarza się, jeśli z jakichkolwiek przyczyn stało się ono bezprzedmiotowe. Tymczasem przedmiotem postępowania była kwestia cofnięcia stronie pozwolenia na broń z uwagi na treść przepisu art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. Brak jest zatem podstaw do umorzenia postępowania w sprawie.

Oddalając skargę na decyzję KGP Sąd pierwszej instancji wskazał, że sam fakt skazania prawomocnym orzeczeniem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, jest samoistną przesłanką do cofnięcia pozwolenia na broń. Popełnienie bowiem wskazanych czynów (ich dokonanie) świadczy, że dana osoba nie daje rękojmi zachowania postawy, jakiej powinien – w ocenie ustawodawcy – dochować posiadacz broni. Opiera się to na założeniu, że posiadacz broni powinien być osobą dającą rękojmię, iż swoim postępowaniem nie zagrozi bezpieczeństwu lub porządkowi publicznemu. Osoba, która wchodzi w konflikt z prawem, czy też taka, której stan zdrowia budzi uzasadnione wątpliwości, co do bezpiecznego posługiwania się bronią, takiej rękojmi nie zapewnia.

Sąd pierwszej instancji zaznaczył, że w orzecznictwie jednoznacznie przyjmuje się też, że skazanie za przestępstwo umyślne (tak jak w niniejszej

sprawie) jest wystarczające dla cofnięcia pozwolenia na posiadanie broni. W konsekwencji wyłącza to potrzebę dokonywania przez organ, a następnie sąd administracyjny, oceny charakteru popełnionego przestępstwa pod kątem ustalenia, czy sam fakt skazania uzasadniać może, niejako kaskadowo, realizację stanu „zagrożenia dla siebie, porządku lub bezpieczeństwa publicznego”. Sąd podkreślił, że zastosowane w art. 15 ust. 1 pkt 6 u.b.a. rozwiązanie eliminujące możliwość posiadania broni przez osoby stanowiące zagrożenie dla siebie, porządku lub bezpieczeństwa publicznego skutkuje tym, że takim uprawnieniem nie mogą legitymować się osoby stwarzające takie zagrożenie. Za takie osoby ustawodawca uznał m.in. tych, którzy zostali, tak jak skarżący, skazani prawomocnym orzeczeniem sądu za umyśle przestępstwo.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, regulację prawną przyjętą na gruncie art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. należy postrzegać za odpowiadającą wymogom stawianym postanowieniami dyrektyw, a organ, wydając zaskarżoną decyzję, mocą której cofnął skarżącemu pozwolenie na broń z uwagi na skazanie skarżącego za przestępstwo umyślne, nie naruszył art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ w związku z art. 18 ust. 1 pkt 2 u.b.a. W ocenie Sądu zarzuty naruszenia art. 6, art. 7, art. 7a i art. 8 k.p.a. są niezasadne. Sąd skonstatował, że organ nie naruszył ani przepisów prawa materialnego, ani procesowego, które uzasadniałoby uchylenie zaskarżonej decyzji. Jak wynika z dokonanej przez Sąd kontroli, wszystkie istotne z punktu widzenia podejmowanego rozstrzygnięcia okoliczności zostały należycie wyjaśnione, a w aktach administracyjnych sprawy zgromadzono dokumenty potwierdzające ich zaistnienie. Przepisy ustawy o broni i amunicji stanowiące podstawę prawną wydawanego rozstrzygnięcia nie budzą wątpliwości interpretacyjnych i zostały przez organ prawidłowo zastosowane w sprawie.

Skarżący wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku, zaskarżając go w całości i domagając się:

1) uwzględnienia skargi kasacyjnej i orzeczenie:

a) na podstawie art. 188 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.), przy uznaniu, że niniejsza sprawa jest dostatecznie wyjaśniona i brak podstaw do cofnięcia skarżącemu stosownego pozwolenia na broń ewentualnie nie zostały wyjaśnione przez organy wszystkie istotne okoliczności faktyczne sprawy, poprzez uchylenie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi poprzez uchylenie zaskarżonej decyzji organu odwoławczego i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji celem umorzenia postępowania w sprawie, ewentualnie przekazanie sprawy do ponownego jej rozpatrzenia z zachowaniem zasady dwuinstancyjności postępowania, ewentualnie

b) na podstawie 185 § 1 p.p.s.a. uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania;

2) zasądzenie kosztów postępowania (w tym kosztów zastępstwa procesowego) według norm przepisanych;

3) rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.);

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 18 ust. 1 pkt 2 lit. a/ u.b.a. i w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 u.b.a., o treści obowiązującej do dnia 10 marca 2011 r. oraz zmienionej przez art. 1 pkt 10 lit. a/ ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. (Dz.U. z 2011 r. Nr 38, poz. 195) obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r.;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 3 i art. 5 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 91/477/EWG obowiązującej do dnia 25 kwietnia 2021 r.;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z pkt (18) Preambuły, art. 3 i art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 2021/555 obowiązującej od dnia 26 kwietnia 2021 r.;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30; dalej: TUE);

5) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP), poprzez ich błędną wykładnię i niezastosowanie lub niewłaściwe zastosowanie polegające na tym, że Sąd pierwszej instancji błędnie nie uznał tego, że zachodzą podstawy do uchylenia decyzji organu odwoławczego z tego względu, że:

– po pierwsze, w niniejszej sprawie powinny mieć zastosowanie powyższe przepisy krajowe o treści obowiązującej do dnia 10 marca 2011 r., a nie po tym dniu, gdyż po nowelizacji obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r. nastąpiła niewłaściwa implementacja wskazanych wyżej przepisów wspólnotowych, ponieważ wskazane wyżej przepisy wspólnotowe wyraźnie określały podstawy cofnięcia pozwolenia na broń określając zakres danych zagrożeń i ograniczeń jako „poważnych przestępstw” i „zagrożenie dla samych siebie lub innych, dla porządku publicznego lub dla bezpieczeństwa publicznego; fakt skazania za popełnione umyślnie przestępstwo z użyciem przemocy uznaje się za element wskazujący na takie zagrożenie”, a zmienione wskazane wyżej przepisy krajowe już tych zagrożeń i ograniczeń nie określały; przy czym tą niewłaściwą implementację należy usunąć poprzez zastosowanie prowspólnotowej wykładni tych przepisów krajowych, ustalając właściwą normę prawną z zastosowaniem przepisów wspólnotowych zawierających właściwe zagrożenia i ograniczenia;

– po drugie (z ostrożności procesowej), w niniejszej sprawie powinny mieć zastosowanie powyższe przepisy krajowe o treści obowiązującej do dnia 10 marca 2011 r., a nie po tym dniu, gdyż po nowelizacji obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r. ustawodawca krajowy, dokonując nieprawidłowej implementacji wskazanych przepisów krajowych, naruszył również zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 5 ust. 4 TUE i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, dlatego przepisy krajowe nie można uznać za dopuszczalne „przepisy surowsze”, o których mowa w art. 3 dyrektywy 91/477/EWG oraz art. 3 dyrektywy 2021/555 w stosunku do przepisów wynikających z art. 5 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 91/477/EWG oraz pkt (18) Preambuły i art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 2021/555, tj. jako dotyczących poważnych przestępstw w tym zagrożenia dla samych siebie lub innych, dla porządku publicznego lub dla bezpieczeństwa publicznego; fakt skazania za popełnione umyślnie przestępstwo z użyciem przemocy uznaje się za element wskazujący na takie zagrożenie; przy czym również w tym przypadku należy zastosować najmniej uciążliwe dla jednostki środki, a mianowicie należy przy stosowaniu prawa zastosować prawspółnotową wykładnię tych przepisów krajowych, ustalając właściwą normę prawną z zastosowaniem przepisów wspólnotowych zawierających właściwe zagrożenia i ograniczenia;

– po trzecie (z ostrożności procesowej), jeśli w niniejszej sprawie powinny mieć zastosowanie powyższe przepisy krajowe obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r., jak to przyjął Sąd pierwszej instancji za organem odwoławczym, to przy orzekaniu i ustalaniu podstawy prawnej powinien również zastosować wykładnię prawspółnotową tych przepisów, czyli wywieść z tych przepisów właściwą normę prawną z uwzględnieniem treści wskazanych przepisów wspólnotowych, która prowadzi do wniosku, że w niniejszej sprawie należało zastosować powyższe przepisy krajowe o treści obowiązującej do dnia 10 marca 2011 r., a nie po tym dniu, gdyż po nowelizacji obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r. przepisy te były sprzeczne ze wskazanymi przepisami wspólnotowymi, przy czym przepisy krajowe zastosowane przez Sąd pierwszej instancji nie można uznać za „przepisy surowsze”, o których mowa w art. 3 dyrektywy 91/477/EWG oraz art. 3 dyrektywy 2021/555 w stosunku do przepisów wynikających z art. 5 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 91/477/EWG oraz pkt (18) Preambuły i art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 2021/555.

II. przepisów prawa procesowego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), to jest: art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 6, art. 7, art. 7a, art. 8, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. poprzez nie uwzględnienie przez Sąd pierwszej instancji, że w niniejszej sprawie organ odwoławczy nie wyjaśnił wszechstronnie wszystkich okoliczności faktycznych sprawy mających istotny wpływ na rozstrzygnięcie z zastosowaniem przesłanek wynikających ze wskazanych przepisów wspólnotowych i właściwych

przepisów krajowych, a mianowicie, czy istnieją podstawy do cofnięcia skarżącemu stosownego pozwolenia na posiadanie broni, czyli czy skarżący stanowi zagrożenie dla siebie lub innych, dla porządku i bezpieczeństwa publicznego w szczególności w sytuacji prawomocnego skazania za przestępstwo z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, które nie jest przestępstwem ani z użyciem przemocy, ani przestępstwem przeciwko życiu, zdrowiu lub mieniu oraz czy w takiej sytuacji występuje po stronie skarżącego zagrożenie na przyszłość.

Argumentację na poparcie powyższych zarzutów skarżący kasacyjnie przedstawił w uzasadnieniu skargi kasacyjnej.

Organ w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie.

W dniu 25 września 2024 r. na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym skarżący kasacyjnie złożył pismo zatytułowane „Załącznik do protokołu rozprawy z dnia (...) września 2024 r. na podstawie art. 104 w zw. z art. 193 p.p.s.a.”, w którym sformułował wniosek o wystąpienie przez NSA, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o treści: „czy wykładnia art. 3 i art. 5 ust. 1 lit. b/ dyrektywy Rady 91/477/EWG z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni (...) obowiązującej do dnia 25 kwietnia 2021 r. oraz pkt (18) Preambuły, art. 3 i art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/555 z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie nabywania i posiadania broni (...) obowiązującej od dnia 26 kwietnia 2021 r., a także art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (...), nie sprzeciwia się przepisom krajowym art. 18 ust. 1 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (...) w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 u.b.a., o treści nadanej przepisem art. 1 pkt 10 lit. a/ ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. (...) obowiązującej od dnia 10 marca 2011 r., które to przepisy nie określają ograniczeń podstaw do cofnięcia pozwolenia do «poważnych przestępstw» i «zagrożenia dla samych siebie lub innych, dla porządku publicznego lub dla bezpieczeństwa publicznego», tak jak poprzednie przepisy krajowe w brzmieniu obowiązującym przed dniem 10 marca 2011 r.”. Jednocześnie sformułowano wniosek o zawieszenie postępowania sądowoadministracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym. Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził aby w rozpoznawanej sprawie wystąpiła którakolwiek z przesłanek nieważności postępowania – określonych w art. 183 § 2 p.p.s.a. – jak też aby zachodziły przesłanki wymagające

uchylenia wydanego w sprawie orzeczenie oraz odrzucenia skargi lub umorzenia postępowania (art. 189 p.p.s.a.). Z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) rozpoznając sprawę związany był granicami skargi kasacyjnej.

Stosownie do treści art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach: naruszenia prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.); naruszenia przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.). Jakkolwiek w rozpoznawanej sprawie skarga kasacyjna została oparta na obu podstawach, to jednak istota sporu prawnego sprowadza się do tego, czy w ustalonych okolicznościach stanu faktycznego dokonano prawidłowej interpretacji przepisów art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji jako podstawy prawnej do cofnięcia pozwolenia na posiadanie broni palnej bojowej do celów ochrony osobistej.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 2 u.b.a. właściwy organ Policji cofa pozwolenie na broń, jeżeli osoba, której takie pozwolenie wydano należy do osób, o których mowa w art. 15 ust. 1 pkt 2–6 tej ustawy. W art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ tej ustawy mowa jest o osobach stanowiących zagrożenie dla siebie, porządku lub bezpieczeństwa publicznego skazanych prawomocnym orzeczeniem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy skarżący został skazany prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego w Kole II Wydział Karny z dnia 27 listopada 2020 r., II K 72/20, za popełnienie umyślnego przestępstwa określonego w art. 79 pkt 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.). Stosownie do treści tego przepisu, kto wbrew przepisom ustawy nie składa sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej we właściwym rejestrze sądowym – podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

Interpretacja przepisów art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji musi być dokonywana z uwzględnieniem obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa wspólnotowego. Punkt (18) Preambuły do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej 2021/555 z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni, stanowi, że zasadą ogólną powinien być zakaz nabywania broni palnej przez osoby skazane prawomocnymi wyrokami sądowymi za określone poważne przestępstwa. Jakkolwiek przywołany

przepis *expressis verbis* odnosi się do zakazu nabywania broni, to zasadę tę należy odnieść również do cofnięcia pozwolenia na broń, które generalnie następuje w przypadku, gdy osoba posiadająca to zezwolenie przestaje spełniać przesłanki konieczne do jego uzyskania. Punkt (18) Preambuły do dyrektywy 2021/555 wyraża zasadę, zgodnie z którą należy interpretować zarówno przepisy samej dyrektywy (tj. art. 6 ust. 1 lit. b/), jak i przepisy prawa krajowego.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. b/ dyrektywy 2021/555, bez uszczerbku dla art. 3, państwa członkowskie zezwalają na nabycie i posiadanie broni palnej wyłącznie osobom, które przedstawiają ważną przyczynę i które nie wydają się stanowić zagrożenia dla samych siebie lub innych, dla porządku publicznego lub dla bezpieczeństwa publicznego; fakt skazania za popełnione umyślnie przestępstwo z użyciem przemocy uznaje się za element wskazujący na takie zagrożenie. Przy czym w myśl art. 3 dyrektywy 2021/555 państwa członkowskie mogą w swym ustawodawstwie przyjąć przepisy surowsze, niż przepisy ustanowione w niniejszej dyrektywie, z zastrzeżeniem praw przyznanych osobom mającym miejsce zamieszkania w państwach członkowskich na podstawie art. 17 ust. 2.

Dozwolona państwowym członkowskim możliwość przyjęcia w zakresie dostępu do broni i amunicji „przepisów surowszych” nie oznacza, że skazanie prawomocnym orzeczeniem sądu za popełnienie jakiegokolwiek umyślnego przestępstwa stanowić będzie przesłankę do cofnięcia pozwolenia na broń. W istocie byłaby to bowiem „surowość przepisów” niczym nieuzasadniona, a w szczególności przedmiotem reglamentacji w przepisach ustawy o broni i amunicji. Użyte w punkcie (18) Preambuły do dyrektywy 2021/555 sformułowanie „poważne przestępstwo” oznacza, że prawodawca wspólnotowy wprowadził pewną gradację tych przestępstw. Ta gradacja jest zgodna z założeniami reglamentacji administracyjnej w zakresie obrotu i posiadania broni oraz amunicji. W świetle zasady interpretacyjnej wynikającej z pkt (18) Preambuły do dyrektywy 2021/555 oraz z zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 1 Konstytucji RP nie można przyjąć, że osoba skazana prawomocnym orzeczeniem sądu za popełnienie jakiegokolwiek umyślnego przestępstwa jest osobą stanowiącą zagrożenie dla siebie, porządku lub bezpieczeństwa publicznego, której należy cofnąć pozwolenie na broń w trybie art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. W przypadku przestępstw umyślnych, za popełnienie których skazanie prawomocnym wyrokiem sądu ma stanowić przesłankę faktyczną cofnięcia pozwolenia na broń, ustawodawca krajowy nie wprowadził żadnej ich typologii czy gradacji, tak jak uczynił to w odniesieniu do skazania za przestępstwa nieumyślne. W tym ostatnim przypadku w art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.b.a. prawodawca przewidział, że chodzi o skazanie prawomocnym orzeczeniem sądu za nieumyślne

przestępstwo przeciwko życiu i zdrowiu oraz przeciwko bezpieczeństwu w komunikacji popełnione w stanie nietrzeźwości lub pod wpływem środka odurzającego albo gdy sprawca zbiegł z miejsca zdarzenia.

Na kwalifikowaną postać przestępstwa umyślnego, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. wskazują przepisy powołanej wyżej dyrektywy 2021/555 odnoszące się do harmonizacji ustawodawstwa dotyczącego broni palnej. „Poważność przestępstwa”, o której mowa w pkt (18) Preambuły do dyrektywy 2021/555, należy odnosić do przedmiotu ochrony, któremu służyć ma reglamentacja dostępu do broni i amunicji, a więc ochrona przed wykorzystaniem tej broni do celów przemocy. W art. 6 ust. 1 lit. b/ *in fine* dyrektywy 2021/555 prawodawca wspólnotowy przyjął, że fakt skazania za popełnione umyślne przestępstwo z użyciem przemocy uznaje się za element wskazujący na to, że osoba skazana stanowi zagrożenie dla porządku publicznego lub dla bezpieczeństwa publicznego. Wskazuje to na pożądaną kierunek interpretacyjny użytego w ustawie o broni i amunicji określenia „umyślnego przestępstwa” jako przestępstwa poważnego popełnionego z użyciem przemocy. A zatem popełnienie nie jakiegokolwiek przestępstwa umyślnego (w stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy niezłożenie sprawozdania finansowego w terminie), lecz przestępstwa umyślnego zorientowanego na przedmiot obrotu objęty reglamentacją ustawy o broni i amunicji.

Rekonstruując normę z przytoczonych przepisów prawa wspólnotowego oraz prawa krajowego można powiedzieć, że umyślne przestępstwo poważne – z punktu widzenia przedmiotu obrotu objętego w ustawie o broni i amunicji tą szczególną reglamentacją administracyjną – jest to umyślne przestępstwo z użyciem przemocy. W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy skarżący został skazany prawomocnym orzeczeniem sądu za popełnienie umyślnego przestępstwa polegającego na niezłożeniu w terminie sprawozdania finansowego. Ten czyn nie stanowi popełnienia umyślnego przestępstwa z użyciem przemocy, ani przestępstwa przeciwko życiu, zdrowiu lub mieniu (przestępstwa poważnego). Skazanie prawomocnym orzeczeniem sądu za popełnienie tego rodzaju przestępstwa umyślnego nie stanowi przesłanki do cofnięcia pozwolenia na broń w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a. oraz w związku z pkt (18) Preambuły do dyrektywy 2021/555 oraz art. 6 ust. 1 lit. b/ *in fine* tej dyrektywy.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadne podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia prawa materialnego, co w ustalonym stanie faktycznym sprawy prowadzić musiało do umorzenia postępowania administracyjnego, gdyż nie zaistniała przesłanka do cofnięcia pozwolenia na broń w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 15 ust. 1 pkt 6 lit. a/ u.b.a.

Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił zgłoszonego przez skarżącego na rozprawie wniosku o wystąpienie, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, gdyż implementacja przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego nastąpiła prawidłowo jeszcze w okresie obowiązywania dyrektywy Rady 91/477/EWG z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie kontroli nabywania i posiadania broni, której przepisy w tym zakresie powtórzyła obowiązująca od dnia 26 kwietnia 2021 r. dyrektywa 2021/555. Jedynie pojęcie „umyślnego przestępstwa”, którym posłużył się krajowy prawodawca musi być wykładane w sposób zgodny z celami tej dyrektywy wyrażonymi w pkt (18) Preambuły i w art. 6 ust. 1 lit. b/ *in fine*.

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 188 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. i art. 145 § 3 p.p.s.a., uwzględniając skargę kasacyjną uchylił wyrok Sądu pierwszej instancji, uchylił decyzję Komendanta Głównego Policji z dnia (...) listopada 2021 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Komendanta Stołecznego Policji z dnia (...) sierpnia 2021 r. i umorzył postępowanie administracyjne. O kosztach orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 205 § 2 p.p.s.a. oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ i § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964).

39

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 17 października 2024 r.
(I FZ 82/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Hieronim Sęk (sprawozdawca)

Nie każde pismo strony złożone w związku z daną sprawą prowadzoną w wojewódzkim sądzie administracyjnym, nawet jeśli nazwano je mianem zarezerwowanym dla środka zaskarżenia znanego ustawie (np. zażaleniem, o którym mowa w art. 194 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) i wniesiono w terminie przewidzianym

dla takiego środka, ma rzeczywiście charakter pisma procesowego, które należy rozpoznać w ramach objętej niezawisłością sędziowską czynności orzeczniczej podejmowanej w tej konkretnej sprawie. Takie pismo – zależnie od przypadku, w tym zwłaszcza gdy w swej istocie dotyczy innej sfery niż czynności sądu podlegające zaskarżeniu w toku instancji – powinno być rozpatrywane w ramach skarg i wniosków związanych z działalnością sądów administracyjnych w trybie określonym w art. 41a i nast. ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 334) w związku z art. 29 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267), a nie poprzez automatyczne nadawanie mu biegu właściwego dla wspomnianej działalności z zakresu *stricte* orzeczniczego.

Naczelny Sąd Administracyjny o d r z u c i ł na podstawie art. 180 w związku z art. 178 i art. 194 § 3 oraz w związku z art. 197 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259) zażalenie J.J. z dnia 19 stycznia 2024 r. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 grudnia 2023 r. o odrzuceniu dwóch zażeń J.J. z dnia 15 września 2023 r. na dwa postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 sierpnia 2023 r. odpowiednio o odrzuceniu: 1) zażenia J.J. z dnia 25 listopada 2022 r. na postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2022 r. oddalające zażalenie J.J. z dnia 29 kwietnia 2022 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 15 kwietnia 2022 r. o wezwaniu do uiszczenia wpisu od zażenia J.J. z dnia 7 stycznia 2022 r. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 grudnia 2021 r., oraz 2) zażenia J.J. z dnia 31 marca 2023 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 11 stycznia 2023 r. o wezwaniu do wykonania prawomocnego zarządzenia Przewodniczącego Wydziału z dnia 15 kwietnia 2022 r. o wezwaniu do uiszczenia wpisu od zażenia J.J. z dnia 7 stycznia 2022 r. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 grudnia 2021 r., w sprawie ze skargi J.J. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2019 r. znak: SKO.SW/4101/165/2018 w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego od paliwa rolniczego.

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

J.J. (dalej: skarżący) pismem z dnia 19 stycznia 2024 r. zatytułowanym „Zażalenie” zaskarżył w całości postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

w Krakowie (dalej: WSA w Krakowie lub Sąd pierwszej instancji) z dnia 11 grudnia 2023 r., I SA/Kr 781/19.

Postanowieniem tym Sąd odrzucił dwa zażalenia skarżącego z dnia 15 września 2023 r. na dwa postanowienia WSA w Krakowie z dnia 11 sierpnia 2023 r. odpowiednio o odrzuceniu zażalenia z dnia 25 listopada 2022 r. oraz zażalenia z dnia 31 marca 2023 r., z uwagi na niedopuszczalność każdego z nich. Tymi ostatnio wymienionymi zażaleniami skarżący podjął bowiem próbę podważenia: 1) postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2022 r., I FZ 181/22, którym oddalono zażalenie z dnia 29 kwietnia 2022 r. na zarządzenie z dnia 15 kwietnia 2022 r. o wezwaniu do uiszczenia wpisu od zażalenia z dnia 7 stycznia 2022 r. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 grudnia 2021 r., I SA/Kr 781/19 oraz 2) zarządzenia z dnia 11 stycznia 2023 r. o wezwaniu do wykonania wspomnianego prawomocnego zarządzenia z dnia 15 kwietnia 2022 r. w przedmiocie wpisu sądowego (od zażalenia z dnia 7 stycznia 2022 r.).

Zaskarżone obecnie postanowienie WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2023 r. zostało wydane w warunkach uprzednio złożonych przez skarżącego dwunastu innych pism, które wniósł on jako zażalenia od postanowień i zarządzeń wydanych w postępowaniu sądowym, niezależnie od zaskarżalności tych aktów, czy respektowana wymogów formalnych i fiskalnych właściwych dla zażeń.

Mianowicie, skarżący – po złożeniu skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2019 r. w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego od paliwa rolniczego, która zainicjowała postępowanie sądownoadministracyjne w tej głównej sprawie, a przed wniesieniem pisma z dnia 19 stycznia 2024 r. – wniósł następujące zażalenia:

1) z dnia 22 października 2019 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 27 września 2019 r. odrzucające jego skargę z uwagi na nieusunięcie braku formalnego w zakresie podania wartości przedmiotu zaskarżenia (w odpowiedzi na wezwanie sądowe do usunięcia tego braku formalnego skarżący podał: „Wartość przedmiotu zaskarżenia jest odpowiednia i dynamiczna bowiem zależy od zaniechań Urzędów w toku ich przestępczej działalności.”);

2) z dnia 8 stycznia 2020 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2019 r. o odrzuceniu zażalenia na postanowienie z pkt 1 z uwagi na nieusunięcie braków formalnych wniesionego środka zaskarżenia;

3) z dnia 6 sierpnia 2020 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 19 marca 2020 r. o odrzuceniu zażalenia na postanowienie z pkt 2 z uwagi na nieusunięcie braków formalnych wniesionego środka zaskarżenia;

4) z dnia 16 grudnia 2020 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 26 listopada 2020 r. o wezwaniu do uiszczenia wpisu sądowego

od zażalenia na postanowienie z pkt 3 (postanowieniem z dnia 25 sierpnia 2021 r., I FZ 161/21, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił zażalenie na wymienione zarządzenie);

5) z dnia 10 listopada 2021 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 21 października 2021 r. wzywające do wykonania prawomocnego zarządzenia z pkt 4 w przedmiocie wpisu sądowego;

6) z dnia 7 stycznia 2022 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 8 grudnia 2021 r. o odrzuceniu zażalenia na zarządzenie z pkt 5 z uwagi na jego niedopuszczalność;

7) z dnia 29 kwietnia 2022 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 15 kwietnia 2022 r. o wezwaniu do uiszczenia wpisu sądowego od zażalenia na postanowienie z pkt 6;

8) z dnia 25 listopada 2022 r. na postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2022 r., I FZ 181/22, o oddaleniu zażalenia na zarządzenie z pkt 7;

9) z dnia 31 marca 2023 r. na zarządzenie Przewodniczącego Wydziału z dnia 11 stycznia 2023 r. wzywające do wykonania prawomocnego zarządzenia z pkt 7 w przedmiocie wpisu sądowego;

10) z dnia 18 sierpnia 2023 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 19 kwietnia 2023 r. o odrzuceniu zażalenia na postanowienie z pkt 6 z uwagi na nieusunięcie braku fiskalnego wniesionego środka zaskarżenia (postanowieniem z dnia 17 października 2024 r., I FZ 81/24, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił zażalenie na wymienione postanowienie);

11) z dnia 15 września 2023 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 11 sierpnia 2023 r. o odrzuceniu jako niedopuszczalnego zażalenia na postanowienie NSA z pkt 8;

12) z dnia 15 września 2023 r. na postanowienie WSA w Krakowie z dnia 11 sierpnia 2023 r. o odrzuceniu jako niedopuszczalnego zażalenia na zarządzenie z pkt 9.

Zaskarżonym w niniejszej sprawie postanowieniem z dnia 11 grudnia 2023 r. WSA w Krakowie w związku z tym, że skarżący mimo wezwania nie usunął braków formalnych obu zażaleń z dnia 15 września 2023 r. na postanowienia przywołane w pkt 11 i pkt 12, na podstawie art. 178 w związku z art. 197 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259; dalej: p.p.s.a.) odrzucił te zażalenia.

Nie zgadzając z tym rozstrzygnięciem skarżący złożył pismo z dnia 19 stycznia 2024 r. zatytułowane „Zażalenie”, w którym wniósł między innymi o „natychmiastowe wydanie zakazu rabowania mienia prywatnego” przez wojewodę m., starostę o., prezydenta O., Radę Miasta O.

Uzasadniając wystąpienie skarżący podał: „Ustawa zasadnicza, ratyfikowane konwencje, inne Ustawy.”.

Pismem sądowym z dnia 2 lutego 2024 r. – w wykonaniu zarządzenia starszego referendarza sądowego z dnia 30 stycznia 2024 r. – skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych zażalenia z dnia 19 stycznia 2024 r. przez złożenie jego odpisu oraz zwięzłe uzasadnienie odnoszące się do istoty zaskarżonego postanowienia, w terminie 7 dni, pod rygorem odrzucenia zażalenia.

Powyższe pismo zostało doręczone na wskazany przez skarżącego adres w dniu 10 lutego 2024 r.

W odpowiedzi na wezwanie skarżący przy piśmie z dnia 16 lutego 2024 r. nadesłał odpis zażalenia. W treści zaś wskazanego pisma, jako wykonanie pozostałej części wezwania, skarżący podał: „Ustawa zasadnicza, ratyfikowane konwencje, inne Ustawy.”.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zażalenie ujęte w piśmie z dnia 19 stycznia 2024 r. należało odrzucić z uwagi na nieusunięcie braku formalnego w postaci jego zwięzłego uzasadnienia.

O ile bowiem należało przyjąć, że skarżący z dochowaniem terminu ustawowego odpowiedział na wezwanie sądowe z dnia 2 lutego 2024 r., to jednak braku formalnego zażalenia w postaci wyżej wskazanej nie usunął.

Formułując powyższą ocenę wyjaśnienia wymagało, że zgodnie z art. 194 § 3 p.p.s.a. zażalenie powinno czynić zadość wymaganiom przepisany dla pisma w postępowaniu sądowym oraz zawierać wskazanie zaskarżonego postanowienia i wniosek o jego zmianę lub uchylenie, jak również zwięzłe uzasadnienie zażalenia. Wynika z tego, że zwięzłe uzasadnienie zażalenia stanowi jeden z jego wymogów ustawowych.

Istota wymogu z art. 194 § 3 *in fine* p.p.s.a. w postaci zwięzłego uzasadnienia zażalenia sprowadza się do nałożenia na wnoszącego zażalenie obowiązku przedstawienia zwięzłego zbioru argumentów, motywów i ewentualnie dowodów z dokumentów uzasadniających jego działanie wyrażone w zaskarżeniu orzeczenia sądowego oraz własnego stanowiska w zakresie negatywnej oceny takiego orzeczenia. Wskazany zbiór zapatrywań wnoszącego zażalenie musi odnosić się wprost do kwestionowanego orzeczenia sądowego, a nie jedynie wyrażać ogólnikowe stwierdzenia mogące przystawać do dowolnej sprawy.

Zwrot „zwięzłe uzasadnienie zażalenia”, użyty w art. 194 § 3 *in fine* p.p.s.a., co do zasady nie może być rozumiany w ten sposób, że sprowadza się do przedstawienia jednozdaniowej informacji o występowaniu w systemie prawnym ustawy zasadniczej, ratyfikowanych konwencji i innych ustaw.

W takiej zaś postaci skarżący podjął próbę uzasadnienia wniesionego zażalenia. Próba ta z powodów wcześniej podanych nie mogła okazać się skuteczna. To zaś implikowało ocenę o nieusunięciu braku formalnego zażalenia z dnia 19 stycznia 2024 r., a co za tym idzie oznaczało ziszczenie się przesłanki do jego odrzucenia.

Na powyższe stanowisko prawne Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wpływała okoliczność braku realizacji przez WSA w Krakowie obowiązku odrzucenia tego zażalenia na podstawie art. 178 p.p.s.a., stosowanego odpowiednio w postępowaniu toczącym się na skutek zażalenia z uwagi na art. 197 § 2 p.p.s.a.

Z odpowiednio stosowanego art. 178 *in fine* p.p.s.a. (w związku z art. 197 § 2 p.p.s.a.) wynika, że wojewódzki sąd administracyjny odrzuci na posiedzeniu niejawnym zażalenie, którego braków strona nie uzupełniła w wyznaczonym terminie.

Jednocześnie ustawodawca w art. 180 *ab initio* p.p.s.a. przyjął, że Naczelnny Sąd Administracyjny na posiedzeniu niejawnym odrzuci skargę kasacyjną, jeżeli ulegała ona odrzuceniu przez wojewódzki sąd administracyjny. Przepis ten na mocy odesłania z przywołanego już art. 197 § 2 p.p.s.a. znajduje odpowiednie zastosowanie do postępowania toczącego się na skutek zażalenia.

Mając powyższe na uwadze, Naczelnny Sąd Administracyjny miał obowiązek odrzucić wniesione zażalenie i dał temu wyraz w sentencji niniejszego postanowienia.

Jednocześnie zważywszy na okoliczności przedstawione w ramach relacji z całego stanu sprawy (...), Naczelnny Sąd Administracyjny uznał za konieczne wskazanie również i tego, że WSA w Krakowie bez głębszego namysłu i zbyt szablonowo identyfikował część pism skarżącego, kierując się zasadniczo jedynie określeniem ich przez niego samego mianem „zażeń”. Skutkowało to wydawaniem kolejnych, formalnych rozstrzygnięć procesowych właściwych jak dla środka zaskarżenia będącego zażaleniem (mimo, że nie wszystkie pisma takowymi były), które w miarę wydawania dalszych aktów coraz bardziej stawały się oderwanymi od sedna tych orzeczeń sądowych, które zapadły bezpośrednio w przedmiocie „losów” skargi. Ta zaś dotyczyła decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2019 r. w sprawie zwrotu podatku akcyzowego od paliwa rolniczego i została przez WSA w Krakowie odrzucona z uwagi na brak podania w niej przez skarżącego – mimo wezwania sądowego – wartości przedmiotu zaskarżenia. Z kolei wprost z postanowieniem o odrzuceniu skargi wiązało się rozstrzygnięcie zapadłe w zakresie odrzucenia zażalenia złożonego od tego postanowienia i zasadniczo te dwa początkowe orzeczenia finalnie ukształtowały sytuację skarżącego w jego sprawie sądowoadministracyjnej.

W kontekście powyższego zauważenia wymagało, że skarżący uważając swoje stanowisko (postawę procesową) za jedynie właściwe w gruncie rzeczy nie dążył do skutecznego wywołania kontroli instancyjnej orzeczeń – negatywnie ocenianych przez niego a zapadających w WSA w Krakowie – w trybie i na zasadach przewidzianych w obowiązujących przepisach prawa, co do których to wymogów był każdorazowo pouczany, ale do których nie stosował się należycie.

Ów stan rzeczy można zatem było rozpatrywać w kategoriach nadużycia uprawnień procesowych. Kolejne bowiem „środki zaskarżenia” od postanowień WSA w Krakowie, czy zarządzeń były składane i motywowane co do zasady w analogiczny sposób, w celu – jak należy przyjąć – innym (wiadomym jedynie samemu skarżącemu) niż dążenie do skutecznego poddania weryfikacji instancyjnej zgodności z prawem ocen prawnych przedstawionych w tych orzeczeniach.

Co więcej skarżący nie wykazywał potrzeby respektowania także orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, od których zwykle środki zaskarżenia nie przysługują. Przyjął, że zawsze i wielokrotnie może domagać się kontroli każdego aktu i czynności, które mają miejsce w ramach jego sprawy.

Tymczasem tak nie jest i dlatego niektóre pisma skarżącego należało považować jako możliwe do załatwienia pozaprosesowego w ramach przepisów art. 41a i nast. ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 334; dalej: p.u.s.p.) w związku z art. 29 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267; dalej: p.u.s.a.), z czego WSA w Krakowie i administracja sądowa powinny były sobie zdawać sprawę.

Bezspornie skarżący może wyrażać subiektywne przekonania o wadliwości zaskarżalnych orzeczeń sądowych i zarządzeń w różny sposób. Niemniej jednak, aby skonfrontować własne wyobrażenia prawne odnośnie do obowiązujących przepisów i praktyki ich stosowania z ocenami sądowymi, racjonalnie działający podmiot powinien podejmować działania ukierunkowane na skuteczne uruchomienie kontroli instancyjnej, a nie wyłącznie pozostawać w przekonaniu o swoich racjach i uniemożliwiać wdrożenie owej kontroli co do istoty (np. składając pisma obarczone takimi samymi lub zbliżonymi/podobnymi brakami formalnymi lub fiskalnymi).

W przypadku zaś orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżący powinien przyjąć do wiadomości, że prawodawca nie przewidział możliwości zwykłego ich zaskarżania, nawet jeśli nie spełniają one jego oczekiwań. Naczelný Sąd Administracyjny w strukturze dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego z woli prawodawcy jest bowiem instancją najwyższą

(art. 3 p.u.s.a.), co oznacza, że w sprawach załatwianych przez sądy administracyjne jest „sądem ostatniego słowa”.

Skarżący musi również uwzględniać w swoich działaniach i to, że także niektóre czynności podejmowane w związku z prowadzeniem sprawy w wojewódzkim sądzie administracyjnym z woli prawodawcy pozostają procesowo niezaskarżalne.

Ponownego podkreślenia wymagało więc (o czym już wzmiankowano), że nie każde pismo strony złożone w związku z daną sprawą prowadzoną w wojewódzkim sądzie administracyjnym, nawet jeśli nazwano je mianem zarezerwowanym dla środka zaskarżenia znanego ustawie (np. zażaleniem, o którym mowa w art. 194 § 1 p.p.s.a.) i wniesiono w terminie przewidzianym dla takiego środka, ma rzeczywiście charakter pisma procesowego, które należy rozpoznać w ramach objętej niezawisłością sędziowską czynności orzeczniczej podejmowanej w tej konkretnej sprawie. Takie pismo – zależnie od przypadku, w tym zwłaszcza gdy w swej istocie dotyczy innej sfery niż czynności sądu podlegające zaskarżeniu w toku instancji – powinno być rozpatrywane w ramach skarg i wniosków związanych z działalnością sądów administracyjnych w trybie określonym w art. 41a i nast. p.u.s.p. w związku z art. 29 § 1 p.u.s.a., a nie poprzez automatyczne nadawanie mu biegu właściwego dla wspomnianej działalności z zakresu *stricte* orzeczniczego.

W szczególności do pism tego rodzaju można również zaliczyć wystąpienia stron, które z uwagi na ich treść (np. powtarzalność wywodów) oraz okoliczności towarzyszące ich złożeniu, mogą być uznane za przejaw instrumentalnego wykorzystania istniejących instytucji prawnych w innym celu niż dla nich przewidziany przez ustawodawcę.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt sprawy skarżącego przykładowo wskazać należało, że jego pismo z dnia 10 listopada 2021 r. zatytułowane „Zażalenie” i wniesione w odpowiedzi na zarządzenie z dnia 21 października 2021 r. (a w istocie – w odpowiedzi na pismo sądowe z dnia 28 października 2021 r. będące wyrazem realizacji tego zarządzenia) wzywające do wykonania prawomocnego zarządzenia z dnia 26 listopada 2020 r. w przedmiocie uiszczenia wpisu sądowego, z uwagi na treść pisma skarżącego i oczywisty brak podstaw prawnych przewidujących prawo zaskarżenia tego rodzaju następczego zarządzenia wykonawczego, nie wymagało wypowiedzi procesowej w postaci postanowienia Sądu z dnia 8 grudnia 2021 r. o odrzuceniu „zażalenia” (zob. pkt 6 w związku z pkt 5 i pkt 4). Złożone pismo z dnia 10 listopada 2021 r. należało bowiem potraktować nie jako zażalenie, lecz jego pozór. Podobnie rzecz się miała z „zażaleniem” z dnia 31 marca 2023 r. na wykonawcze zarządzenie z dnia 11 stycznia 2023 r. (zob. pkt 12 w związku z pkt 9 i pkt 7).

W tych przypadkach, w nakreślonych uprzednio okolicznościach sprawy, wystarczające byłoby jedynie wyjaśnienie i pisemne poinformowanie skarżącego, że jego wystąpieniu nie może i nie będzie nadany bieg procesowy, bo w odniesieniu do czynności będącej wyrazem realizacji zarządzenia wzywającego do wykonania prawomocnego zarządzenia w przedmiocie uiszczenia wpisu sądowego ustawodawca nie przewidział żadnego środka zaskarżenia. Środek taki służył tylko wobec zarządzenia wzywającego do uiszczenia wpisu i skarżący z możliwości jego wniesienia skorzystał, a zarządzenie w tym przedmiocie zostało skontrolowane instancyjnie przez Naczelną Sąd Administracyjny (zob. pkt 4 oraz pkt 8 w związku z pkt 7).

Procesowa wypowiedź Sądu pierwszej instancji w postaci postanowień z dnia 8 grudnia 2021 r. i z dnia 11 sierpnia 2023 r., w których odpowiednio pisma skarżącego z dnia 10 listopada 2021 r. i z dnia 31 marca 2023 r. zostały poddane ocenie właściwej dla zażalenia (mimo, że w istocie nie mogły stanowić tego rodzaju środka zaskarżenia, a jedynie jego pozór), stała się formalną podstawą do dalszej reakcji skarżącego. Wyrażała się ona kierowaniem kolejnych wystąpień, które w konsekwencji prowadziły do podejmowania w postępowaniu sądowym czynności procesowych i orzeczniczych coraz bardziej oddalających się od zawisłej sprawy sądowoadministracyjnej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, podkreślenia zatem wymagało, że wobec prezentowanej przez skarżącego postawy procesowej przyjęcie innego podejścia niż to zaprezentowane przez Sąd pierwszej instancji zapobiegłoby konieczności wydawania postanowień o odrzuceniu „zażalenia”, które pozostawiały bez wyraźnego już związku ze sprawą główną wywołaną skargą na decyzję organu administracji publicznej, a co za tym idzie bez związku z realizacją prawa do sądu.

Powyższe wskazania nie mogłyby zostać ocenione jako naruszające takie prawo. Prawo do sądu nie jest bowiem prawem absolutnym, które musi zostać w każdym jednostkowym przypadku, niezależnie od uwarunkowań faktycznych i prawnych, bezwzględnie zrealizowane. Podlega ono ustawowym ograniczeniom: podmiotowym (w zakresie legitymacji procesowej określonych podmiotów), przedmiotowym (określone kategorie spraw), formalnym (np. przymus radcowsko-adwokacki, wymogi pism procesowych, terminowość podejmowanych czynności), czy fiskalnym (opłaty sądowe). Zapewnienie prawa do sądu nie może być również postrzegane jako wymagające wydawania przez Sąd szeregu tożsamo motywowanych orzeczeń sądowych, skoro w odniesieniu do objętych nimi zagadnień spornych strona uzyskała już stanowisko właściwego sądu w ramach uprzednio wydanych orzeczeń.

W podanych uwarunkowaniach faktycznych i prawnych Naczelną Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 180 w związku z art. 178 i art. 194 § 3 p.p.s.a. oraz w związku z art. 197 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.

40

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 22 października 2024 r.
(II OSK 86/22)**

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

Doręczenie stronie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej w formie wynikającej z art. 11f ust. 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1363 ze zm.) odnosi ten skutek prawny, że strona dowiedziała się o tej decyzji w znaczeniu wynikającym z art. 148 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Wojewody Małopolskiego od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 18 sierpnia 2021 r. w sprawie ze skargi C. sp. k. z siedzibą w K. na postanowienie Wojewody Małopolskiego z dnia 22 marca 2021 r. nr WI-VI.7821.1.30.2021.BM w przedmiocie odmowy wznowienia postępowania w sprawie dotyczącej zezwolenia na realizację inwestycji drogowej i na podstawie art. 188 oraz art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok w całości oraz oddalił skargę, a na mocy art. 203 pkt 2 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od C. sp. k. z siedzibą w K. na rzecz Wojewody Małopolskiego czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: WSA w Krakowie, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2021 r., II SA/Kr 690/21, po rozpoznaniu sprawy ze skargi C. sp. k. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca) na postanowienie Wojewody Małopolskiego z dnia 22 marca 2021 r., znak WI-VI.7821.1.30.2021.BM, w przedmiocie odmowy wznowienia postępowania

w sprawie dotyczącej zezwolenia na realizację inwestycji drogowej – uchylił zaskarżone postanowienie i poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji (punkt I) i zasądził od Wojewody Małopolskiego na rzecz skarżącej kwotę 680 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania (punkt II).

Wyrok został wydany w następujących okolicznościach stanu faktycznego i prawnego sprawy.

Prezydent Miasta Krakowa, na wniosek zarządcy drogi, decyzją z dnia 13 marca 2020 r., nr 8/6740.4/2020 (dalej: decyzja z 13 marca 2020 r.), udzielił zezwolenia na realizację inwestycji drogowej pn.: „Budowa drogi gminnej dojazdowej ze skrzyżowaniem z ulicą K. (droga nr [...], powiatowa klasa zbiorcza) w km (...) – km (...) oraz rozbudowa ulicy (...) drogi gminnej dojazdowej od skrzyżowania z ul. (...) (droga nr [...], wojewódzka klasa główna) w km (...) – km (...)”. Decyzja ta stała się ostateczna.

Skarżąca pismem z dnia 14 września 2020 r., w oparciu o podstawę wznowienia z art. 145 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; obecnie Dz.U. z 2024 r. poz. 572; dalej: k.p.a.), wniosła o wznowienie postępowania zakończonego decyzją z 13 marca 2020 r. We wniosku tym wskazała, że o wydaniu decyzji dowiedziała się w dniu 11 września 2020 r. od T. sp. z o.o., która udostępniła jej zdjęcia przedmiotowej decyzji.

Prezydent Miasta Krakowa postanowieniem z dnia 13 listopada 2020 r., znak AU-01-2.6740.4.18.2020.APS, na zasadzie art. 149 § 3 w związku z art. 148 § 2 k.p.a., odmówił wznowienia postępowania ponieważ uznał, że wniosek o wznowienie został złożony z przekroczeniem terminu określonego w art. 148 § 2 k.p.a. Stwierdził, że skarżąca, jako właściciel nieruchomości położonej przy ul. (...) w Krakowie, była stroną postępowania zakończonego wydaniem decyzji z 13 marca 2020 r. i w związku z tym była zawiadomiona o wszczęciu postępowania oraz wydaniu decyzji kończącej postępowanie w formie obwieszczenia, zamieszczonego na tablicy ogłoszeń Wydziału Architektury i Urbanistyki Urzędu Miasta Krakowa, opublikowanego w Internecie na stronie www.bip.krakow.pl w Ogłoszeniach i komunikatach w dniach od 23 marca do 7 kwietnia 2020 r. oraz w prasie lokalnej (Gazecie Krakowskiej). Decyzja z 13 marca 2020 r. została więc skarżącej doręczona w formie obwieszczenia w dniu 7 kwietnia 2020 r., a zatem to tę datę należy uznać za ostatni dzień, w którym skarżąca dowiedziała się o decyzji.

Zażalenie na postanowienie z dnia 13 listopada 2020 r. wniosła skarżąca zarzucając w nim nierozpoznanie istoty sprawy. Zakwestionowała stanowisko organu, że wniosek został złożony po upływie ustawowego terminu, skoro nie zbadano, czy skarżąca nie brała udziału w postępowaniu z własnej, czy też bez własnej winy.

Wojewoda powołanym na wstępie postanowieniem z dnia 22 marca 2021 r. utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie o odmowie wznowienia postępowania.

W uzasadnieniu Wojewoda przytoczył art. 49 k.p.a. oraz art. 11d ust. 5 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1363 ze zm.; obecnie: Dz.U. z 2024 r. poz. 311; dalej: ustawa drogowa) i stwierdził, że zgodnie z tymi przepisami organ pierwszej instancji skutecznie zawiadomił skarżącą o wydaniu decyzji z 13 marca 2020 r. przez obwieszczenie. Wojewoda wskazał, że skarżąca nie jest właścicielem nieruchomości położonej w granicach inwestycji, zatem organ wydający decyzję nie miał podstaw prawnych do informowania jej pisemnie zawiadomieniem o wydaniu decyzji, o którym mowa w art. 11d ust. 5 ustawy drogowej.

Wojewoda wskazał dalej, że z publicznym zawiadomieniem wiąże się skutek prawnoprocesowy doręczenia pisma. Z uwagi na fikcję prawną doręczenia decyzji, wynikającą z art. 49 k.p.a., termin określony w art. 148 k.p.a. rozpoczyna bieg w piętnastym dniu po ogłoszeniu decyzji. Zwrot zawarty w art. 148 § 2 k.p.a. „strona dowiedziała się o decyzji” należy rozumieć w ten sposób, że strona uzyskała informacje pozwalające zidentyfikować decyzję, której jej nie doręczono.

Powyższe postanowienie Wojewody z dnia 22 marca 2021 r. skarżąca zaskarżyła do sądu administracyjnego.

W skardze wniosła o uchylenie zarówno zaskarżonego, jak i poprzedzającego go postanowienia organu pierwszej instancji o odmowie wznowienia postępowania. Skarżąca zarzuciła, że organy nieprawidłowo przyjęły, iż doszło do skutecznego doręczenia decyzji przez obwieszczenie, skoro nie uwzględniono, że w okresie od 31 marca 2020 r. do 24 maja 2020 r. nie biegły terminy w postępowaniu administracyjnym. Zasadniczo jednak wskazała, że należało ją zawiadomić o wszczęciu postępowania i doręczyć jej decyzję bezpośrednio, skoro inwestycja drogowa narusza prawo własności nieruchomości skarżącej.

W odpowiedzi na skargę organ, którego działania zaskarżono, wniósł o jej oddalenie uznając ją za bezzasadną i podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonym postanowieniu.

W uzasadnieniu powołanego na wstępie wyroku z dnia 18 sierpnia 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

W ocenie Sądu pierwszej instancji organy administracji przyjęły nieprawidłowe założenia co do daty, od której należało liczyć miesięczny termin do złożenia podania o wznowienie postępowania, o którym mowa w art. 148 § 2 k.p.a. Sąd nie zgodził się z poglądem, że fikcja doręczenia decyzji wyklucza

zastosowanie reguły wynikającej z tego przepisu. Zgodnie z jego treścią termin do złożenia podania o wznowienie postępowania z przyczyny określonej w art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a. biegnie od dnia, w którym strona dowiedziała się o decyzji. Tak więc data faktycznego dowiedzenia się o decyzji, a nie data fikcyjnego jej doręczenia, stanowi punkt odniesienia dla oceny, czy wnoszący podanie zachował jednomiesięczny termin, o którym mowa w art. 148 § 1 k.p.a.

Wprowadzone przepisem art. 49 k.p.a. rozwiązanie w postaci „fikcji doręczenia” (uregulowanie szczególne w stosunku do zasady z art. 39 k.p.a.) nie może być więc uznawane za tożsame z dowiedzeniem się przez stronę o decyzji, w rozumieniu art. 148 § 2 k.p.a. Sąd przywołał wyroki NSA z 23 lutego 2011 r., II OSK 2517/10 i z 15 marca 2018 r., II OSK 481/18, wywodząc, że zgodnie z art. 49 k.p.a. sam upływ czternastu dni, w ciągu których obwieszczenie było dostępne publicznie powoduje, że czynność doręczenia uważa się za dokonaną ze skutkiem prawnym. Jednakże owo przyjęcie, zgodnie z art. 49 *in fine* k.p.a., doręczenia stronie decyzji ze skutkiem prawnym nie jest tożsame z dowiedzeniem się przez stronę o decyzji (art. 148 § 2 k.p.a.), czy też z dowiedzeniem się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania (art. 148 § 1 k.p.a.). Kwestia zachowania terminu do wniesienia podania o wznowienie postępowania nie może być oceniana wyłącznie przez pryzmat regulacji art. 49 k.p.a. uznającej obwieszczenie o decyzji za równoważne jej doręczeniu. Zdaniem Sądu czym innym jest zagadnienie zaistnienia przesłanek wznowieniowych, jednak ta kwestia nie ma wpływu na ocenę zachowania przez stronę terminu do wniesienia podania o wznowienie postępowania. Data dowiedzenia się przez stronę o decyzji może być inna niż data fikcyjnego doręczenia tej decyzji przy zastosowaniu trybu obwieszczeń, w przeciwnym razie instytucja wznowienia postępowania byłaby iluzoryczna. Strona ma prawo wykazywać, że o decyzji dowiedziała się nie w ciągu 14 dni od dnia publicznego ogłoszenia, lecz w terminie późniejszym, co ma istotne znaczenie dla zachowania terminu do wznowienia postępowania. Sąd celem wsparcia przedstawionej argumentacji przywołał także cztery wyroki WSA w Krakowie.

W ocenie Sądu, w związku z błędną wykładnią przepisów prawa procesowego nie zostały wyjaśnione istotne okoliczności faktyczne, determinujące rozstrzygnięcie kwestii zachowania terminu do złożenia podania o wznowienie postępowania i tym samym doszło do naruszenia art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 3 k.p.a., które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Według Sądu ustosunkowanie się do pozostałych twierdzeń i zarzutów skargi w tej sytuacji byłoby przedwczesne.

W efekcie Wojewódzki Sąd Administracyjny na zasadzie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu

przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; obecnie Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Wojewoda Małopolski, reprezentowany przez pełnomocnika będącego radcą prawnym, zaskarżając to orzeczenie w całości.

Skarga kasacyjna zawiera wyłącznie zarzuty procesowe.

Najpierw pełnomocnik Wojewody zarzucił naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 149 § 3 oraz art. 7, art. 77 i art. 107 § 3 k.p.a. poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że organy przedwcześnie uznały, że zaistniały przesłanki do odmowy wznowienia postępowania, w sytuacji gdy skarżący naruszył miesięczny termin do złożenia podania o wznowienie postępowania, określony w art. 148 § 2 k.p.a., co uzasadniało wydanie zaskarżonego postanowienia.

Następnie pełnomocnik zarzucił naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 148 § 2 i art. 49 § 2 k.p.a. oraz art. 11f ust. 3 ustawy drogowej poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że doręczenie decyzji przez publiczne obwieszczenie, ze skutkiem prawnym określonym w art. 49 § 2 k.p.a., nie jest tożsame z dowiedzeniem się przez stronę postępowania o decyzji, zgodnie z art. 148 § 2 k.p.a., w sytuacji, gdy ustawodawca z doręczeniem decyzji w trybie publicznego obwieszczenia (art. 49 § 2 k.p.a.) wiąże nierozwalnie skutek prawny w postaci doręczenia decyzji, a zatem twierdzenia skarżącej, że dowiedziała się o tej decyzji w innym terminie, niż dzień skutecznego doręczenia jej decyzji w tym trybie, pozostają irrelevantne dla ustalenia zachowania terminu, o którym mowa w art. 148 § 2 k.p.a.

Pełnomocnik zarzucił również naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w powiązaniu z art. 135 p.p.s.a. oraz w związku z art. 7, art. 77, art. 107 § 3 i art. 148 § 2 k.p.a. poprzez uwzględnienie skargi na skutek przyjęcia, że organy administracji naruszyły art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 3 k.p.a., ponieważ w sprawie nie zostały w sposób należyty wyjaśnione istotne dla jej rozstrzygnięcia okoliczności, tj. nie ustalono, kiedy strona dowiedziała się o wydaniu decyzji, w sytuacji, gdy materiał dowodowy zgromadzony w sprawie wskazuje, że strona dowiedziała się o decyzji w dniu 8 kwietnia 2020 r., a zatem składając w dniu 11 września 2020 r. wniosek o wznowienie postępowania przekroczyła termin określony przepisem art. 148 § 2 k.p.a.

Ostatni zarzut pełnomocnik odniósł do art. 151 p.p.s.a. poprzez jego niezastosowanie, pomimo że w stanie faktycznym i prawnym sprawy zaistniały podstawy do jego zastosowania i oddalenia skargi.

W oparciu o wskazane podstawy pełnomocnik organu wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi przez jej oddalenie; ewentualnie

przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Ponadto pełnomocnik zrzekł się rozpoznania sprawy na rozprawie.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej pełnomocnik rozwinął argumentację mającą przemawiać za zasadnością podniesionych zarzutów, przywołując wyroki NSA z 10 listopada 2015 r., II OSK 307/15 i z 13 marca 2018 r., II OSK 1086/17 zawierające pogląd odmienny od tych powołanych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Pismem z dnia 17 listopada 2021 r. pełnomocnik skarżącej wniosł o rozpoznanie niniejszej sprawy na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

W rozpoznawanej sprawie spór między stronami ogniskuje się wokół zagadnienia dotyczącego terminu do złożenia podania o wznowienie postępowania administracyjnego, z przyczyny określonej w art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a., w sprawie zakończonej ostateczną decyzją o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej. Wszystkie zarzuty procesowe skargi kasacyjnej odnoszą się do tego zagadnienia, aczkolwiek nawiązują do różnych jego aspektów.

Zgodnie z art. 148 § 1 k.p.a. podanie o wznowienie postępowania wnosi się do organu administracji publicznej, który wydał w sprawie decyzję w pierwszej instancji, w terminie jednego miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania. Jednakże jednomiesięczny termin do złożenia podania z tej przyczyny, że strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu (art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a.), biegnie od dnia, w którym strona dowiedziała się o decyzji. Właściwe więc rozumienie pojęcia „dowiedzenia się” o decyzji ma istotne znaczenie dla oceny terminowości złożenia podania o wznowienie postępowania, a w konsekwencji także skuteczności wniesienia wniosku. Uwzględnić przy tym trzeba, że wniesienie wniosku po upływie tego terminu stanowi podstawę do wydania przez właściwy organ postanowienia o odmowie wznowienia postępowania (art. 149 § 3 k.p.a.).

Postępowanie administracyjne w sprawie zakończonej decyzją z 13 marca 2020 r. o udzieleniu zarządcy drogi zezwolenia na realizację inwestycji drogowej zostało wszczęte i było prowadzone w trybie i na zasadach określonych w ustawie drogowej, a z ustalonego w tej sprawie stanu faktycznego wynika bezspornie, że skarżąca była stroną tego postępowania. Kwestia ta ma rozstrzygające znaczenie dla wyniku kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku.

W punkcie wyjścia należy stwierdzić, że kwestię doręczeń pism w ramach postępowania administracyjnego regulują przepisy Działu I Rozdziału 8 k.p.a. (art. 39 i n.). Według art. 49 § 1 k.p.a., statuującego specyficzny sposób doręczania pism, jeżeli przepis szczególnie tak stanowi, strony mogą być zawiadamiane

o decyzjach i innych czynnościach organu w formie publicznego obwieszczenia, w innej formie publicznego ogłoszenia w zwyczajowo przyjętej w danej miejscowości lub przez udostępnienie pisma w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej właściwego organu administracji publicznej. Trafnie zwraca uwagę autor skargi kasacyjnej, że art. 11f ust. 3 ustawy drogowej jest przepisem szczególnym, o którym mowa w art. 49 § 1 k.p.a. Przepis ten, w brzmieniu jaki miał w sprawie zastosowanie, przewiduje, że decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej podlega doręczeniu wyłącznie wnioskodawcy (inwestorowi), natomiast pozostałe strony są zawiadamiane o jej wydaniu w drodze obwieszczeń, w urzędzie wojewódzkim lub starostwie powiatowym oraz w urzędach gmin właściwych ze względu na przebieg drogi, w urzędowych publikatorach teleinformatycznych – Biuletynie Informacji Publicznej tych urzędów, a także w prasie lokalnej. Przepis ten stosuje się odpowiednio do zawiadamiania stron o wszczęciu postępowania, z wyłączeniem zawiadamiania w drodze obwieszczenia w prasie lokalnej (art. 11f ust. 6 ustawy drogowej). Stosownie do art. 49 § 2 k.p.a. dzień, w którym nastąpiło publiczne obwieszczenie, inne publiczne ogłoszenie lub udostępnienie pisma w Biuletynie Informacji Publicznej wskazuje się w treści tego obwieszczenia, ogłoszenia lub w Biuletynie Informacji Publicznej, a zawiadomienie uważa się za dokonane po upływie czternastu dni od dnia, w którym nastąpiło publiczne obwieszczenie, inne publiczne ogłoszenie lub udostępnienie pisma w Biuletynie Informacji Publicznej. Oznacza to, zgodnie z powyższą regulacją szczególną, że jeśli w takiej formie nastąpiło zawiadomienie strony o wydaniu decyzji, z upływem czternastego dnia decyzja została doręczona.

W dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowała się jednak rozbieżność poglądów odnośnie skutków prawnych zawiadomienia o wydaniu decyzji dokonanej w formie publicznego obwieszczenia, innego publicznego ogłoszenia lub udostępnienia jej w BIP w kontekście normatywnego znaczenia zwrotu „dowiedzenia się” o decyzji.

Według pierwszego stanowiska, popieranego przez pełnomocnika organu wnoszącego skargę kasacyjną, z upływem czternastego dnia od dnia, w którym nastąpiło publiczne obwieszczenie, inne publiczne ogłoszenie lub udostępnienie decyzji w Biuletynie Informacji Publicznej strona uzyskała informację o decyzji pozwalającą ją zidentyfikować i ustalić, czego dotyczy, dowiedziała się zatem o decyzji w znaczeniu wynikającym z art. 148 § 2 k.p.a. Niedopuszczalne jest więc powoływanie się przez stronę postępowania na taką okoliczność, że pomimo skutecznego doręczenia decyzji (zawiadomienia o jej wydaniu) o tej decyzji nie wiedziała, gdyż prowadziłoby to podważenia sensu unormowania zawartego w art. 49 k.p.a. (zob. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 19 czerwca 2013 r., II OSK 447/12, LEX nr 1559766; z 10 listopada 2016 r., II OSK 307/15, LEX nr 2199275; z 13 marca 2018 r.,

II OSK 1086/17, LEX nr 2479922; z 4 kwietnia 2023 r., II OSK 1058/20, LEX nr 3555721; z 4 grudnia 2023 r., II OSK 1637/22, LEX nr 3769283).

Zgodnie z drugim stanowiskiem, za którym opowiedział się Sąd pierwszej instancji, wynikająca z art. 49 k.p.a. fikcja doręczenia decyzji nie może być uznana za tożsamą z dowiedzeniem się przez stronę o decyzji w rozumieniu art. 148 § 2 k.p.a. (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 23 lutego 2011 r., II OSK 2517/10, LEX nr 1071224; z 16 grudnia 2014 r., II OSK 2957/12, LEX nr 1637149; z 15 marca 2018 r., II OSK 481/18, LEX nr 2474859; z 5 lutego 2020 r., II OSK 3815/19, LEX nr 3072416). Zwolennicy tego poglądu argumentują, że sam fakt doręczenia zawiadomienia o decyzji w tym trybie nie wyklucza możliwości wykazywania przez stronę, że w rzeczywistości o decyzji dowiedziała się w innym, późniejszym terminie (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 20 kwietnia 2021 r., III OSK 308/21, LEX nr 3197757; z 29 maja 2024 r., III OSK 3791/21, LEX nr 3722181).

NSA w składzie orzekającym opowiada się za pierwszym z przedstawionych stanowisk. Przede wszystkim trafny jest pogląd, do którego nawijają argumentacja skargi kasacyjnej, że strona która brała udział w postępowaniu, pomimo skutecznego doręczenia jej decyzji (z upływem czternastego dnia od dnia, w którym nastąpiło publiczne obwieszczenie, inne publiczne ogłoszenie lub udostępnienie decyzji w BIP na stronie podmiotowej organu) nie może twierdzić we wniosku o wznowienie postępowania, że o decyzji tej nie wiedziała. Skuteczność doręczenia stronie decyzji w formie wynikającej z art. 11f ust. 3 ustawy drogowej nie jest uzależniona od faktycznego dotarcia tej decyzji do adresata. Taka forma doręczenia umożliwia zainteresowanej stronie zapoznanie się z treścią decyzji, przede wszystkim z rozstrzygnięciem w niej zawartym. Niewątpliwie przepis ten, zakładający tzw. fikcję prawną doręczenia decyzji, ma charakter restrykcyjny, tym niemniej ma on swoje oparcie w przepisie rangi ustawowej, a ponadto znajduje usprawiedliwienie z uwagi na potrzebę zapewnienia sprawności postępowania w sprawach, w których występuje wielość stron. Mając na względzie skutki, jakie powoduje zastosowanie tej instytucji procesowej, wymaga ona skrupulatnej weryfikacji przez właściwy organ administracji publicznej w postępowaniu w sprawie o udzielenie zezwolenia na realizację inwestycji drogowej, ale wymaga także sprawdzenia po złożeniu podania o wznowienie postępowania z tej przyczyny, że strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu. Podzielenie racji stanowiska przeciwnego prowadziłoby do całkowitego podważenia sensu regulacji wynikającej z art. 49 k.p.a. Wszak skuteczne doręczenia decyzji w formie przewidzianej w art. 49 k.p.a. w związku z art. 11f ust. 3 ustawy drogowej umożliwia stronie wniesienie w ustawowo określonym terminie odwołania od tej decyzji. Nieskorzystanie przez stronę z tego uprawnienia powoduje, że decyzja staje się ostateczna. Powoływanie się więc przez

stronę we wniosku o wznowienie postępowania, że o decyzji nie wiedziała, a informację o jej wydaniu uzyskała w późniejszym terminie na gruncie regulacji zawartej w art. 148 § 3 k.p.a. nie znajduje uzasadnienia.

Podsumowując, skuteczne doręczenie stronie decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej w formie wynikającej z art. 11f ust. 3 ustawy drogowej odnosi ten skutek prawny, że strona dowiedziała się o tej decyzji w znaczeniu wynikającym z art. 148 § 2 k.p.a.

W rozpoznawanej sprawie Sąd pierwszej instancji nie zakwestionował ustaleń organów administracji, że obwieszczenie z dnia 24 marca 2020 r. zawiadamiające o wydaniu decyzji z 13 marca 2020 r. o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej zostało umieszczone na tablicy ogłoszeń Urzędu Miejskiego w Krakowie w dniach 24 marca – 7 kwietnia 2020 r. oraz udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej tegoż Urzędu i prasie lokalnej (24 marca 2020 r.). Nie podważył również twierdzeń, że z chwilą upływu czternastego dnia od dnia publicznego obwieszczenia doszło do skutecznego doręczenia decyzji skarżącej (7 kwietnia 2020 r.), wskutek czego otworzyła się droga do wniesienia przez strony odwołania od decyzji z 13 marca 2020 r. w terminie przewidzianym w art. 129 § 2 k.p.a.

Uwzględniając powyższe za trafny należy uznać zarzut pełnomocnika wnoszącego skargę kasacyjną, odniesiony do art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 3 k.p.a., że brak było podstaw do przyjęcia, iż w sprawie nie zostały wyjaśnione wszystkie istotne dla wyniku sprawy okoliczności, mianowicie że nie wyjaśniono kiedy skarżąca dowiedziała się o decyzji z 13 marca 2020 r. Zgodnie z tym co dotychczas rozważono, zebrany materiał dowodowy dostarczał wystarczających podstaw do przyjęcia, że skarżąca o decyzji dowiedziała się z upływem czternastego dnia od dnia publicznego ogłoszenia o wydaniu decyzji. W konsekwencji niezasadnie również przyjął Sąd pierwszej instancji, że organy przedwcześnie uznały, iż skarżąca składając w dniu 15 września 2020 r. podanie o wznowienie postępowanie zakończonego decyzją z 13 marca 2020 r. uchybiła jednomiesięcznemu terminowi z art. 148 § 2 k.p.a., co uzasadniało wydanie na podstawie art. 149 § 3 k.p.a. postanowienia o odmowie wznowienia postępowania.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił kontrolowane postanowienia, gdy tymczasem w stanie faktycznym sprawy przyjętym za podstawę orzekania powinien był skargę oddalić. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny stosując art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddalił skargę w całości.

O kosztach postępowania kasacyjnego, które sprowadzają się do wpisu od skargi kasacyjnej i wynagrodzenia pełnomocnika procesowego, będącego radcą prawnym, orzeczono na mocy art. 203 pkt 2 p.p.s.a.

41

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 30 października 2024 r.
(II OSK 1360/23)**

Przewodniczący: sędzia NSA Zdzisław Kostka

Sędziowie: NSA Tomasz Bąkowski, del. WSA Mirosław Gdesz (sprawozdawca)

Na podstawie art. 52 ust. 2 pkt 1, art. 59 ust. 1 oraz art. 54 pkt 3 w związku z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.) jest dopuszczalne ustalenie warunków zabudowy dla fragmentu działki ewidencyjnej w odniesieniu do inwestycji polegającej na budowie farmy fotowoltaicznej.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej P. sp. z o.o. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 8 lutego 2023 r. w sprawie ze skargi P. sp. z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Łodzi z dnia (...) sierpnia 2022 r. nr (...) w przedmiocie odmowy ustalenia warunków zabudowy dla inwestycji i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok, zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Burmistrza K. z dnia (...) lipca 2022 r. znak (...), a także na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Łodzi na rzecz P. sp. z o.o. z siedzibą w W. jeden tysiąc dwieście dwadzieścia siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (dalej: Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 8 lutego 2023 r. oddalił skargę P. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Łodzi (dalej: organ drugiej instancji) z (...) sierpnia 2022 r. nr (...) utrzymującą w mocy decyzję Burmistrza K. (dalej: organ pierwszej instancji) z (...) lipca 2022 r. nr (...) w przedmiocie odmowy ustalenia warunków zabudowy dla inwestycji

polegającej na budowie farmy fotowoltaicznej o łącznej mocy do 1 MW wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną – (...) na działce nr (...), gm. (...).

Powyższy wyrok został wydany w następujących okolicznościach faktycznych i prawnych:

Decyzją z (...) lipca 2022 r. Burmistrz K. orzekł o odmowie ustalenia warunków zabudowy dla wnioskowanej inwestycji. Organ wskazał na niezgodność decyzji z przepisami odrębnymi (naruszenie art. 61 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.; dalej: u.p.z.p.) – do wniosku o ustalenie warunków zabudowy nie dołączono decyzji środowiskowej). Podkreślono ponadto, że zamierzenie budowlane znajdzie się w obszarze strefy kontrolowanej wyznaczonej po obu stronach gazociągu (naruszenie art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p.) – w granicach działki nr (...) przebiega gazociąg wysokiego ciśnienia (...) (wybudowany w 1976 r.) ze strefą kontrolowaną.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej, Kolegium ww. decyzją z (...) sierpnia 2022 r. utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ drugiej instancji wyjaśnił, że terenem inwestycji w rozumieniu przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym jest teren jednej lub kilku działek ewidencyjnych, co wyklucza możliwość ustalenia warunków zabudowy dla terenu stanowiącego jedynie fragmenty działek ewidencyjnych, o ile w danej sprawie nie zachodzi szczególna sytuacja, związana z indywidualnymi uwarunkowaniami stanu faktycznego. W przedmiotowej sprawie natomiast nie można nie dostrzec, że przedmiotem wniosku o ustalenie warunków zabudowy jest farma fotowoltaiczna o mocy 1 MW na części działki nr (...), której całkowita powierzchnia wynosi 2,15 ha. Biorąc zatem pod uwagę, że minimalny teren inwestycji to działka ewidencyjna, Kolegium stwierdziło, iż z punktu widzenia ustalenia warunków zabudowy cała działka musi być oceniana jako powierzchnia terenu podlegająca przekształceniu w związku z realizacją przedsięwzięcia. Wynika to chociażby z faktu, że decyzja o warunkach zabudowy nie przesądza o szczegółowej lokalizacji inwestycji. W praktyce więc ustalenie warunków zabudowy dla całej działki, nie wykluczałoby zgody na jej zabudowę także w pozostałej części. Kolegium stwierdziło, że w tym przypadku jest to powierzchnia większa niż 1,0 ha, co oznacza, iż planowaną inwestycję należy zaliczyć do przedsięwzięć mogących potencjalnie znacząco oddziaływać na środowisko, zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 54 lit. b/ rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 września 2019 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko, dla którego wydanie decyzji o warunkach zabudowy musi być poprzedzone uzyskaniem przez inwestora decyzji środowiskowej. Kolegium stwierdziło, że skoro skarżąca wezwana do przedłożenia takiej decyzji, nie załączyła jej we wskazanym

terminie, organ pierwszej instancji musiał wydać decyzję o odmowie ustalenia warunków zabudowy, co wynika wprost z art. 72 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2022 r. poz. 1029 ze zm.). Kolegium zaznaczyło także, że przeprowadzona przez organ pierwszej instancji ocena wymogów z art. 61 ust. 3–6 u.p.z.p. wykazała, iż zamierzenie znajduje się w strefie kontrolowanej wyznaczonej po obu stronach gazociągu. Jak wynika bowiem z analizy urbanistycznej w granicach działki występuje gazociąg wysokiego ciśnienia (...) ze strefą kontrolowaną.

Skarżąca wniosła skargę na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, zarzucając naruszenie: art. 7 § 1 w zw. z art. 77 § 1 i 4 oraz art. 80, art. 7a § 1, art. 8 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.), art. 61 ust. 1 w zw. z art. 59 u.p.z.p., art. 52 ust. 2 pkt 1 oraz art. 61 ust. 1 pkt 4 u.p.z.p. W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Powołanym na wstępie wyrokiem z 8 lutego 2023 r. Sąd pierwszej instancji powyższą skargę oddalił. Sąd Wojewódzki stwierdził, że ustalenie warunków zabudowy co do zasady nie może być dokonywane w odniesieniu do części działki, chociaż należy to uznać za dopuszczalne w sytuacjach wyjątkowych, np. dotyczących inwestycji liniowych, które z natury rzeczy obejmują jedynie część działek przy znacznej ich liczbie lub też działek drogowych, na których realizowane są jedynie określone obiekty, np. zjazdy (co jednak nie ma miejsca w niniejszej sprawie). W konsekwencji, w ocenie Sądu, spółka powinna wskazać jako teren inwestycji całość działki. Sąd Wojewódzki podzielił także stanowisko Kolegium, że wydanie pozytywnej decyzji nie było możliwe z powodu niespełnienia warunku, o którym mowa w art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p. Z powołanego przepisu wynika, iż dla wydania decyzji o warunkach zabudowy wymagane jest między innymi to, że zamierzenie budowlane nie znajdzie się w obszarze strefy kontrolowanej wyznaczonej po obu stronach gazociągu. Z akt administracyjnych sprawy wynika, że w granicach działki nr (...) przebiega gazociąg wysokiego ciśnienia. Sąd nie podzielił natomiast stanowiska Kolegium, że skarżąca miała obowiązek załączenia do wniosku o ustalenie warunków zabudowy w niniejszej sprawie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach dla przedsięwzięcia. Przedmiotem wniosku o ustalenie warunków zabudowy w niniejszej sprawie jest elektrownia fotowoltaiczna. W przypadku zabudowy systemami fotowoltaicznymi kryterium decydującym o obowiązku uzyskania decyzji środowiskowej jest powierzchnia zabudowy rozumiana jako powierzchnia faktycznie zajęta pod zabudowę, przeznaczona do faktycznego przekształcenia (a ta według deklaracji spółki wynosi 0,49 ha).

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaskarżając go w całości. W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie:

1) prawa materialnego:

a) art. 61 u.p.z.p. poprzez jego nie zastosowanie oraz nie wydanie decyzji ustalającej warunki zabudowy w przypadku, gdy zostały spełnione wszelkie przesłanki przemawiające za jej wydaniem;

b) art. 52 ust. 2 pkt 1, art. 59 ust. 1 oraz art. 54 pkt 3 (powinno być art. 54 ust. 1 pkt 3) w zw. z art. 61 ust. 1 pkt u.p.z.p. poprzez błędną ich wykładnię polegającą na przyjęciu, że decyzja o warunkach zabudowy odnosić się może tylko i wyłącznie do całej działki o określonym numerze ewidencyjnym, a nie do jej części określonej przez wnioskodawcę;

c) art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p. poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że pojęcie „zamierzenie budowlane” jest tożsame z pojęciem „teren inwestycji”, a w konsekwencji przyjęcie, że istnienie gazociągu w jakimkolwiek miejscu na terenie inwestycji wyklucza ustalenie warunków zabudowy, podczas gdy pojęcie „zamierzenie budowlane” odnosi się do obiektów budowlanych, a nie do całego terenu inwestycji wskazanego na mapie stanowiącej załącznik do wniosku o ustalenie warunków zabudowy, a w konsekwencji dla spełnienia przesłanki wskazanej w art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p. wystarczające jest, by samo zamierzenie budowlane nie znajdowało się w obszarze strefy kontrolowanej;

d) art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) poprzez odmowę wydania wnioskodawcy działającemu jak właściciel (dzierżawcy) warunków zabudowy dla wydzielonego terenu stanowiącego część działki ewidencyjnej i niewymagającego zgody na przeznaczenie na cele nie rolne co doprowadziło do naruszenia prawa własności;

2) przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259; dalej: p.p.s.a.) poprzez przyjęcie, że organ w toku postępowania administracyjnego nie naruszył prawa, tj. art. 7, art. 77 § 1, art. 80 k.p.a., które polegało jednak na niewyczerpującym rozpatrzeniu całego materiału dowodowego i przyjęciu, że pojęcie „teren” i „działka” wskazane w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym należy traktować jako pojęcia tożsame oraz można je stosować zamiennie w sytuacji, gdy ustawodawca wprowadził rozróżnienie tych pojęć, a ponadto w konsekwencji powyższego uznaniu, iż skarżąca planuje uzyskać decyzję o warunkach zabudowy na obszarze strefy kontrolowanej;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. poprzez jego niezastosowanie pomimo podstaw ku jego zastosowaniu, co z kolei skutkowało oddaleniem skargi;

c) art. 151 p.p.s.a. poprzez jego zastosowanie mimo braku podstaw ku temu.

W oparciu o powyższe zarzuty w skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia Sądowi pierwszej instancji oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Wobec tego, że skarżący kasacyjnie rzekł się rozprawy, a pozostałe strony, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia im odpisu skargi kasacyjnej, nie zażądały przeprowadzenia rozprawy skarga kasacyjna, na podstawie art. 182 § 2 p.p.s.a., została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym.

Kluczową dla sprawy okolicznością jest kwestia dopuszczalności wydania decyzji o warunkach zabudowy dla części działki ewidencyjnej i wykładni art. 52 ust. 2 pkt 1, art. 59 ust. 1 oraz art. 54 pkt 3 w zw. z art. 61 ust. 1 u.p.z.p. W tym zakresie stwierdzić należy, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 17 września 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. poz. 1986) wydanie decyzji o warunkach zabudowy dla części działki ewidencyjnej w świetle art. 59 ust. 1 u.p.z.p. było dopuszczalne, ale musiało wynikać ze szczególnych uwarunkowań danej sprawy (wyroki NSA: z 15 grudnia 2021 r., II OSK 603/21; z 4 listopada 2021 r., II OSK 1212/19). W orzecznictwie wskazuje się, że okolicznościami takimi mogą być między innymi uwarunkowania urbanistyczne, kiedy z ustaleń analizy funkcji oraz cech zabudowy i zagospodarowania terenu w zakresie warunków w oparciu o parametry zabudowy sąsiednich działek ewidencyjnych wynika, iż ustalenie warunków zabudowy dla części działki ewidencyjnej nie doprowadzi do naruszenia ładu przestrzennego i wymogów, o których mowa w art. 61 ust. 1 u.p.z.p., a teren można jednoznacznie wyodrębnić na załączniku graficznym (wyroki NSA: z 14 czerwca 2022 r., II OSK 1082/21; z 21 sierpnia 2024 r., II OSK 1899/23). Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ lokalizacja farmy fotowoltaicznej dokonywana na podstawie przepisów u.p.z.p., niezależnie od jej mocy, zgodnie z art. 61 ust. 3 tej ustawy, nie wymaga oceny przesłanki zasady dobrego sąsiedztwa oraz dostępu do drogi publicznej.

Dodatkowo art. 59 ust. 1 oraz art. 61 u.p.z.p. trzeba postrzegać systemowo jako realizację celów dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/2001 z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (Dz.Urz. UE L 2018.328.82). Jednym z celów

tej dyrektywy, który został uprzednio również wyrażony w dyrektywach 2009/28/EC oraz 2001/77/EC, jest zalecenie uproszczenia i skrócenia procedur administracyjnych dotyczących realizacji inwestycji w zakresie odnawialnych źródeł energii. Każdy krok w celu zwiększenia dostępności energii słonecznej ma fundamentalne znaczenie w transformacji polityki energetycznej i zmniejszenia uzależnienia od tradycyjnej energii jak i ochronę klimatu i realizacji zasady „efektywność energetyczna przede wszystkim”. Wdrożenie technologii fotowoltaiki słonecznej i energii słonecznej termicznej daje szanse przynoszenia obywatelom i przedsiębiorstwom korzyści, tak w zakresie ochrony klimatu, jak i korzyści ekonomiczne. Wykorzystanie energii słonecznej, w połączeniu z efektywnością energetyczną, stanowi sposób na ochronę obywateli i przedsiębiorców przed zmiennością cen paliw kopalnych. Na marginesie należy zaznaczyć, że kontynuacja tego podejścia ma miejsce również w dyrektywie 2023/2413 z dnia 18 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2018/2001, rozporządzenie (UE) 2018/1999 i dyrektywę 98/70/WE w odniesieniu do promowania energii ze źródeł odnawialnych oraz uchylającą dyrektywę Rady (UE) 2015/652 (Dz.Urz. UE L 2023.2413).

Tym samym oczywistą rzeczą jest dopuszczalność ustalenia warunków zabudowy dla fragmentu działki ewidencyjnej w odniesieniu do inwestycji polegającej na budowie farmy fotowoltaicznej. W związku z tym zarzut naruszenia art. 52 ust. 2 pkt 1, art. 59 ust. 1 oraz art. 54 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 61 ust. 1 u.p.z.p. jest usprawiedliwiony.

W konsekwencji zasadności tego kluczowego zarzutu, usprawiedliwiony jest również zarzut naruszenia art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p., ponieważ Sąd pierwszej instancji błędnie utożsamił pojęcie „zamierzenie budowlane” z pojęciem „teren inwestycji”. Rację ma skarżąca, że „zamierzenie budowlane” odnosi się do obiektów budowlanych, a nie do całego terenu inwestycji wskazanego na mapie stanowiącej załącznik do wniosku o ustalenie warunków zabudowy, a w konsekwencji dla spełnienia przesłanki wskazanej w art. 61 ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.z.p. wystarczające jest, by samo zamierzenie budowlane nie znajdowało się w obszarze strefy kontrolowanej gazociągu.

W związku z zasadnością powyższych zarzutów prawa materialnego bezprzedmiotowe jest odnoszenie się do zarzutów naruszenia przepisów postępowania, które są bezpośrednio powiązane z naruszeniem norm prawa materialnego. Nie zostały ponadto naruszone normy konstytucyjne wskazane w skardze kasacyjnej, które nie były w niniejszej sprawie w ogóle stosowane tak bezpośrednio jak i pośrednio. Natomiast zarzut naruszenia art. 61 u.p.z.p. został sformułowany zbyt ogólnie.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skarga kasacyjna zawiera wyżej wskazane usprawiedliwione podstawy kasacyjne,

które uzasadniają jej uwzględnienie, a ponadto przyjęcie, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona. Z uwagi na powyższe konieczne stało się, na podstawie art. 188 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 135 p.p.s.a., uchylenie zaskarżonego wyroku i zaskarżonej decyzji oraz utrzymania jej w mocy decyzji Burmistrza K. z uwagi na bezpodstawną odmowę ustalenia warunków zabudowy wynikającą z dokonania błędnej wykładni powołanych przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. O zwrocie kosztów postępowania orzeczono na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 p.p.s.a.

42

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 19 listopada 2024 r.
(II OSK 34/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Zdzisław Kostka (sprawozdawca)

Sędziowie: del. WSA Magdalena Dobek-Rak, NSA Jerzy Stankowski

Artykuł 40 ust. 1, ust. 2a oraz ust. 2b ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2020 r. poz. 282 ze zm.) należy rozumieć w ten sposób, że nawet w przypadku zgłoszenia na podstawie art. 40 ust. 2a powołanej ustawy zastrzeżeń do zaleceń pokontrolnych, przedmiotem kontroli przed sądem administracyjnym na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) są zalecenia pokontrolne, a nie sposób rozpoznania zastrzeżeń do tych zaleceń pokontrolnych, przy czym tylko te zalecenia pokontrolne, które nie zostały zmienione w wyniku rozpatrzenia przez organ administracji zastrzeżeń zgłoszonych przez kontrolowanego.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej A.R. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 31 sierpnia 2021 r. w sprawie ze skargi A.R. na zalecenia pokontrolne Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków w Olsztynie z dnia 11 marca 2021 r. nr (...) w przedmiocie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości

i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Olsztynie, a także na podstawie art. 203 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 207 § 1 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków w Olsztynie na rzecz A.R. pięćset siedemdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie (dalej: Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 31 sierpnia 2021 r., II SA/Ol 402/21, oddalił skargę A.R. (dalej: skarżąca) na zalecenia pokontrolne Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z 11 marca 2021 r., nr (...). Wyrok ten został wydany w następujących istotnych okolicznościach sprawy.

Warmińsko-Mazurski Wojewódzki Konserwator Zabytków po przeprowadzeniu 21 października 2020 r. kontroli zabytku w postaci zespołu cegielni w W., powołując się na art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2020 r. poz. 282 ze zm.; dalej: u.o.z.o.z.), wydał skarżącej, jako kontrolowanej, sformułowane w piśmie z 5 lutego 2021 r., nr (...), doręczonym skarżącej 9 lutego 2021 r., zalecenia pokontrolne polegające na wykonaniu czynności ujętych w ośmiu punktach.

Skarżąca, reprezentowana przez pełnomocnika, pismem z 22 lutego 2021 r., nadanym tego samego dnia w urzędzie pocztowym, wniosła od wskazanych zaleceń pokontrolnych zastrzeżenia.

Warmińsko-Mazurski Wojewódzki Konserwator Zabytków na wskazane zastrzeżenia odpowiedział pismem z 11 marca 2021 r., doręczonym zarówno skarżącej, jak i jej pełnomocnikowi, odpowiednio 15 i 18 marca 2021 r. Z pisma tego wynika, że organ administracji zmienił niektóre z zaleceń pokontrolnych, odstępując od nich, oraz że w stosunku do innych zaleceń pokontrolnych zastrzeżeń nie uwzględnił i odmówił ich zmiany, przy czym nie odniósł się do zaleceń pokontrolnych według przyjętej w piśmie z 5 lutego 2021 r. ich numeracji, lecz nawiązał do poszczególnych budynków zespołu cegielni, wskazując według przyjętej w piśmie z 11 marca 2021 r. ich numeracji, w odniesieniu do których budynków zalecenia pokontrolne zmienia (odstępując od nich), a w odniesieniu do których budynków (a także działek, na których te budynki są zlokalizowane) zastrzeżeń nie uwzględni i odmawia zmiany zaleceń pokontrolnych.

W skardze jako przedmiot zaskarżenia wskazano pismo Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z 11 marca 2021 r., w szczególności zawartą w nim odmowę zmiany zaleceń pokontrolnych.

Formułując zarzuty skargi zarzucono naruszenie art. 40 ust. 2b pkt 1 w zw. z art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z. „polegające na wydaniu zaleceń pokontrolnych, a następnie na częściowej odmowie odstąpienia od nich w sytuacji, gdy zalecenia te nie zostały wydane przy uwzględnieniu całości okoliczności faktycznych sprawy, w tym z pominięciem obecnego stanu oraz charakteru Obiektu, który uległ zmianie wskutek wydania decyzji o wykreśleniu części zabudowań Obiektu z rejestru zabytków”. Ponadto zarzucono naruszenie art. 4 u.o.z.o.z. poprzez podjęcie działań nieadekwatnych i nieproporcjonalnych dla osiągnięcia celów wskazanych w powołanym przepisie. Ponadto zarzucono naruszenie zasad współzycia społecznego poprzez obciążenie skarżącej nadmiernymi i niemożliwymi do wykonania obowiązками.

We wnioskach skargi zażądano „uchylenia działania organu w zaskarżonej części oraz poprzedzające je działania organu w postaci wydania zaleceń pokontrolnych w sprawie (...)”, zasądzenia zwrotu kosztów postępowania oraz wstrzymania wykonania zaskarżonych, jak to określono, czynności.

Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd pierwszej instancji przyjął, iż przedmiotem skargi była „odmowa zmiany zaleceń pokontrolnych Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków wydanych w dniu 5 lutego 2021 r.”. Sąd pierwszej instancji odniósł się też do zasadności zastosowania art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z., stwierdzając, że organy ochrony zabytków w ramach nadzoru konserwatorskiego polegającego na kontroli przestrzegania i stosowania przepisów dotyczących ochrony zabytków i opieki na zabytkami korzystają z uznania w zakresie wyboru instrumentów prawnych służących zapewnieniu właściwego stanu opieki nad zabytkami. Dalej stwierdził, że wojewódzki konserwator zabytków może po przeprowadzeniu kontroli wydać zalecenia pokontrolne albo odstąpić od wydania tych zaleceń i wydać decyzję, o której mowa w art. 43, art. 44 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 46 ust. 1, art. 49 ust. 1 lub art. 50 ust. 1 u.o.z.o.z. Oznacza to, zdaniem Sądu pierwszej instancji, że wyniki kontroli, o której mowa w art. 38 u.o.z.o.z., mogą stanowić zarówno podstawę do sformułowania zaleceń pokontrolnych, jak i do zastosowania władczych środków nadzoru konserwatorskiego przyjmujących formę decyzji administracyjnych, przy czym zalecenia pokontrolne mają jedynie charakter fakultatywny. Rolą wojewódzkiego konserwatora zabytków jest, w ocenie Sądu pierwszej instancji, wybór odpowiedniego środka przymusu służącego ochronie zabytku.

Następnie Sąd pierwszej instancji odniósł się do zawartego w skardze zarzutu naruszenia art. 42 ust. 2b pkt 1 w zw. z art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z., stwierdzając, że w myśl art. 89 pkt 2 powołanej ustawy organ konserwatorski jest organem wyspecjalizowanym, uprawnionym do samodzielnej oceny, jaka ingerencja w zabytek jest dopuszczalna i jak należy go chronić. Oznacza to,

zdaniem Sądu pierwszej instancji, że organ ochrony zabytków w oparciu o posiadaną wiedzę i doświadczenie może sam dokonywać ocen w zakresie będącym przedmiotem rozpoznania, a jego rozstrzygnięcie musi uwzględniać obowiązek zapobiegania zagrożeniom mogącym spowodować uszczerbek dla wartości zabytku sformułowany w art. 4 powołanej ustawy. Dalej Sąd pierwszej instancji stwierdził, że z uwagi na bardzo zły stan zabytku organ administracji zasadnie nakazał skarżącej przeprowadzenie określonych robót, bowiem ich wykonanie było niezbędne ze względu na zagrożenie zabytku zniszczeniem lub istotnym uszkodzeniem.

Sąd pierwszej instancji odwołując się do konkretnych przepisów ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 6 ust. 1) wskazał też na czym polega ochrona zabytków i co jest celem działania organów ochrony zabytków, a także, że zabytki podlegają ochronie bez względu na stan ich zachowania. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, powołane przepisy przesądzają jednoznacznie, jakie są cele i wartości, które powinien przyjmować wojewódzki konserwator zabytków w przypadku rozpatrywania spraw dotyczących ochrony zabytków. Nie może być więc wątpliwości, zdaniem Sądu pierwszej instancji, że jeśli jakiś obiekt ma charakter zabytkowy, to celem organów konserwatorskich jest zachowanie go w możliwie najlepszym, ale jednocześnie autentycznym stanie. Z tego względu wszelkie prace, jakie mogłyby skutkować zastąpieniem substancji zabytkowej nowymi obiektami lub nowymi materiałami są dopuszczalne tylko jako absolutne wyjątki. W ocenie Sądu pierwszej instancji w świetle analizy przepisów materialnoprawnych ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami widać wyraźnie, że ustawa ta przyznała organom konserwatorskim możliwość własnej oceny aktualnego stanu obiektu zabytkowego oraz najlepszych sposobów zachowania zabytku i wartości, jakie reprezentuje, co w żadnym wypadku nie oznacza dowolności i arbitralności. Tym samym, jak stwierdził, wbrew zarzutowi skargi, w sprawie nie doszło do naruszenia art. 4 u.o.z.o.z.

W końcu Sąd pierwszej instancji stwierdził, że organ administracji zasadnie wskazał, iż podnoszone przez skarżącą jej uwarunkowania finansowe, uniemożliwiające podjęcie jakiegokolwiek remontu, nie są z konserwatorskiego punktu widzenia podstawą do modyfikacji zaleceń pokontrolnych.

W skardze kasacyjnej, zaskarżając wyrok Sądu pierwszej instancji w całości, skarżąca przytoczyła następujące podstawy kasacyjne.

Naruszenie 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.) przez jego zastosowanie oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 146 p.p.s.a. przez ich niezastosowanie, przy czym naruszenie tych przepisów powiązано z naruszeniem art. 7 i art. 8 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania

administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.), zasad współżycia społecznego oraz bliżej niesprecyzowanych przepisów ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

Naruszenie art. 151 p.p.s.a. przez jego zastosowanie, zamiast zastosowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 146 p.p.s.a., przy czym naruszenie tych przepisów powiązано z naruszeniem art. 4 i art. 5 u.o.z.o.z.

Naruszenie art. 151 p.p.s.a. przez jego zastosowanie, zamiast zastosowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 146 p.p.s.a., przy czym tym razem naruszenie tych przepisów powiązано z naruszeniem art. 13 ust. 2 w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. b/ i c/ u.o.z.o.z.

Naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. „polegające na niedostatecznym wyjaśnieniu przez Sąd pierwszej instancji podstawy prawnej rozstrzygnięcia, odstąpieniu od odniesienia się do wszystkich zarzutów skargi oraz braku należytego rozważania całokształtu przepisów prawa, które mogły mieć zastosowanie w sprawie”.

We wnioskach skargi kasacyjnej zażądano uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania albo zastosowania art. 188 p.p.s.a. Wniesiono też o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania oraz o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

Organ administracji w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Skarżąca po wniesieniu skargi kasacyjnej w pismach procesowych z 17 lipca 2024 r., 3 sierpnia 2024 r. oraz 17 października 2024 r. wniosła o dopuszczenie dowodów z szeregu dokumentów, mających świadczyć o złym stanie zabytku, którego dotyczy sprawa, powołując się także na okoliczności mające miejsce po wydaniu zaleceń pokontrolnych z 5 lutego 2021 r. oraz dokumenty wytworzone po tej dacie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest zasadna. Zasadna jest w szczególności podstawa kasacyjna, w której zarzuca się naruszenie art. 141 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) przez niedostateczne wyjaśnienie podstawy prawnej. Zgodnie z powołanym przepisem uzasadnienie każdego wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie, a uzasadnienie wyroku, którym uwzględniono skargę i w wyniku tego sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ

administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania. W ocenie NSA rozpoznającego skargę kasacyjną uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera dostatecznego wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia, gdyż nie odnosi się wyczerpująco do rzeczywistej podstawy prawnej zaskarżonego do wojewódzkiego sądu administracyjnego działania organu administracji publicznej. Sąd pierwszej instancji, czemu dał wyraz już w sformułowaniu sentencji wyroku, ale także w jego uzasadnieniu, przyjął, że przedmiotem zaskarżenia jest „zalecenie pokontrolne” Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z 11 marca 2021 r. (sformułowanie użyte w sentencji zaskarżonego wyroku) lub odmowa zmiany zaleceń pokontrolnych tego organu wydanych 5 lutego 2021 r. (sformułowanie użyte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku), czyli też w istocie czynność wyrażona w piśmie z 11 marca 2021 r., które zawiera odmowę zmiany niektórych ze wskazanych zaleceń pokontrolnych. Tymczasem rozpoznawana sprawa dotyczyła zaleceń pokontrolnych Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków sformułowanych w piśmie tego organu z 5 lutego 2021 r., przy czym tylko tych, które pozostały po rozpatrzeniu przez ten organ zastrzeżeń skarżącej, czego wyrazem było pismo organu z 11 marca 2021 r. W ocenie NSA rozpoznającego skargę kasacyjną art. 40 ust. 1, ust. 2a oraz ust. 2b ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2020 r. poz. 282 ze zm.) należy bowiem rozumieć w ten sposób, że nawet w przypadku zgłoszenia na podstawie art. 40 ust. 2a powołanej ustawy zastrzeżeń do zaleceń pokontrolnych, przedmiotem kontroli przed sądem administracyjnym na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. są zalecenia pokontrolne, a nie sposób rozpoznania zastrzeżeń do tych zaleceń pokontrolnych, przy czym tylko te zalecenia pokontrolne, które nie zostały zmienione w wyniku rozpatrzenia przez organ administracji zastrzeżeń zgłoszonych przez kontrolowanego. Taki sposób rozumienia wskazanych przepisów uzasadniony jest tym, że trafnie w orzecznictwie NSA (postanowienie NSA z 23 lutego 2022 r., II OZ 62/22) wskazuje się, iż zastrzeżenia, o których mowa w art. 40 ust. 2a u.o.z.o.z. nie stanowią środka zaskarżenia w rozumieniu art. 52 § 1 p.p.s.a. Zastrzeżenia te należy rozumieć jako zależny od woli kontrolowanego element postępowania w sprawie wydania zaleceń pokontrolnych. Skargę na zalecenia pokontrolne, o których mowa w art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z., na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. można wnieść niezależnie od zgłoszenia zastrzeżeń, o których mowa w art. 40 ust. 2a u.o.z.o.z. Jeżeli jednakże kontrolowany zgłosił zastrzeżenia to skargę na zalecenia pokontrolne może wnieść po udzieleniu przez organ administracji odpowiedzi na zastrzeżenia, przy czym skoro w wyniku rozpoznania zastrzeżeń zalecenia pokontrolne mogą być zmienione, wówczas skarga będzie dotyczyć tylko tych zaleceń pokontrolnych, które nie

zostały zmienione. W tym drugim przypadku termin do wniesienia skargi, o którym mowa w art. 53 § 2 p.p.s.a., powinien być liczony od dowiedzenia się przez kontrolowanego o rozpoznaniu jego zastrzeżeń. Przy czym należy mieć na uwadze zdanie końcowe powołanego przepisu, w którym stanowi się, że sąd, po wniesieniu skargi, może uznać, że uchybienie tego terminu nastąpiło bez winy skarżącego i rozpoznać skargę. Ta regulacja rozwiewa ewentualne wątpliwości, że w rozpoznawanej sprawie został zachowany termin do wniesienia skargi, mimo że skarga została wniesiona z uchybieniem terminu liczonego od doręczenia pisma Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z 11 marca 2021 r. skarżącej, ale w terminie liczonym od doręczenia tego pisma biorącemu udział w postępowaniu pełnomocnikowi skarżącej.

Takie, wyżej wskazane i właściwe w ocenie NSA, ujęcie sprawy miało istotne znaczenie dla wyjaśnienia podstawy prawnej zaskarżonego wyroku, gdyż wymuszało wyjaśnienie podstawy prawnej zaleceń pokontrolnych pozostałych po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej, czyli oceny w odniesieniu do tych zaleceń pokontrolnych wykładni i zastosowania art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z. Takiej oceny, jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, Sąd pierwszej instancji nie dokonał. W wymaganym przez art. 141 § 4 p.p.s.a. zwięzłym przedstawieniu stanu sprawy Sąd pierwszej instancji nie wskazał, jakie konkretne ustalenia pokontrolne pozostały po uwzględnieniu zastrzeżeń skarżącej. W związku z tym Sąd pierwszej instancji nie wskazał też, jakich stwierdzonych przez organ administracji nieprawidłowości te zalecenia dotyczyły. To zaś, jak wynika z art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z., ma istotne znaczenie dla oceny dopuszczalności wydania zaleceń pokontrolnych na podstawie wskazanego przepisu. W art. 40 ust. 1 u.o.z.o.z. stanowi się bowiem, że na podstawie ustaleń wynikających z kontroli, w przypadku ustalenia, że zabytek jest w nieodpowiednim stanie zachowania, wojewódzki konserwator zabytków może wydać kontrolowanej osobie fizycznej lub kierownikowi kontrolowanej jednostki organizacyjnej zalecenia pokontrolne usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, w określonym terminie, o ile ich charakter nie uzasadnia wydania decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z. Zatem, powołany przepis nie może być podstawą wydania zaleceń pokontrolnych usunięcia nieprawidłowości, których charakter uzasadnia wydanie decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z., czyli decyzji nakazującej przeprowadzenie prac konserwatorskich lub robót budowlanych przy tym zabytku, jeżeli ich wykonanie jest niezbędne ze względu na zagrożenie zniszczeniem lub istotnym uszkodzeniem tego zabytku. Sąd pierwszej instancji nie wskazując w zwięzłym przedstawieniu sprawy zaleceń pokontrolnych pozostałych po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej i charakteru uchybień, z którymi te zalecenia pokontrolne były związane, nie rozważył następnie, czy charakter tych uchybień nie uzasadniał

wydania decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z., a tym samym nie wyjaśnił dostatecznie podstawy prawnej wydania zaleceń kontrolnych, które w istocie były przedmiotem skargi do Sądu pierwszej instancji. Zauważyć przy tym należy, że chociażby pobieżna analiza zaleceń pokontrolnych zawartych w piśmie organu administracji z 5 lutego 2021 r. wskazuje, że niektóre z nich wprost nakazywały wykonanie robót budowlanych lub prac konserwatorskich (zalecenia z punktów 3, 7 i 8), co może świadczyć, że dotyczyły one usunięcia nieprawidłowości, których charakter wymagał wydania decyzji, o której jest mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z. Wskazuje to, że uchybienie przez Sąd pierwszej instancji art. 141 § 4 p.p.s.a. mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Wyjaśniając to bliżej należy zauważyć, że uzasadnienie wyroku, jakkolwiek sporządzane po wydaniu wyroku, obrazuje proces dojścia do wydania takiego, a nie innego rozstrzygnięcia. Zatem, błędy uzasadnienia ujawniają błędy samego rozstrzygnięcia. W rozpoznawanej sprawie Sąd pierwszej instancji nie ustalił istotnych elementów stanu faktycznego sprawy i w związku z tym nie przedstawił prawidłowo w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stanu sprawy, który był istotny do wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia, co następnie spowodowało, że nie wyjaśnił wyczerpująco podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Gdyby Sąd pierwszej instancji ustalił istotne elementy stanu faktycznego sprawy (zalecenia pokontrolne pozostałe po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej i charakter nieprawidłowości, których te zalecenia pokontrolne dotyczą), to być może dostrzegłby, że właściwa ocena zasadności tych zaleceń pokontrolnych, a więc ocena ich podstawy prawnej, wymagała rozważenia charakteru nieprawidłowości, których te zalecenia pokontrolne dotyczyły, w kontekście zastosowania do nich art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z. W wyniku tej oceny Sąd pierwszej instancji mógłby dojść do wniosku, że nawet wszystkie zalecenia pokontrolne pozostałe po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej zostały wydane z naruszeniem art. 41 ust. 1 u.o.z.o.z., gdyż pozostają one w związku z tymi, które wprost mówią o przeprowadzeniu robót budowlanych lub konserwatorskich.

W ocenie NSA rozpoznającego skargę kasacyjną Sąd pierwszej instancji powinien był przeprowadzić wyżej wskazane rozważania niezależnie od zarzutów skargi, które na taki kierunek rozpoznania sprawy nie wskazywały. Wynikało to z tego, że zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a., co do zasady, wojewódzki sąd administracyjny rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Pozostałe podstawy kasacyjne nie są zasadne. Do wydania zaleceń pokontrolnych nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.), gdyż tego rodzaju działanie organów administracji publicznej nie mieści się w zakresie zastosowania tej ustawy określonym w jej art. 1. Powołanie się na naruszenie

zasad współżycia społecznego możliwe byłoby jedynie wówczas, gdyby przepis administracyjnego prawa materialnego odsyłał do tych zasad. W skardze kasacyjnej żadnego takiego przepisu nie wskazano. Podnosząc zarzut naruszenia przepisów ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 340 ze zm.) żadnego przepisu tej ustawy nie wskazano. Z kolei w podstawach kasacyjnych dotyczących naruszenia przepisów ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami nie wskazano, jakie powołane tam przepisy miały znaczenie dla oceny zasadności wydania zaleceń pokontrolnych pozostałych po uwzględnieniu zastrzeżeń skarżącej. Nie wyjaśniono tego także w uzasadnieniu skargi kasacyjnej.

Jeżeli chodzi o pisma procesowe skarżącej złożone po wniesieniu skargi kasacyjnej to wskazać należy, że nie miały one istotnego znaczenia, gdyż powoływały się na okoliczności, które miały miejsce po wydaniu zaleceń kontrolnych, będących przedmiotem sprawy. Niemniej dołączone do nich dokumenty mogą stanowić materiał dla Sądu pierwszej instancji przy ustalaniu stanu sprawy przy ponownym rozpoznaniu sprawy i jego prawnej ocenie.

Ponownie rozpoznając sprawę Sąd pierwszej instancji powinien bowiem ustalić, jakie zalecenia pokontrolne pozostały obowiązujące po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej, jakie zostały stwierdzone nieprawidłowości, których te zalecenia pokontrolne dotyczyły, czy nieprawidłowości te uzasadniały poszczególne zalecenia pokontrolne oraz przede wszystkim, czy charakter tych nieprawidłowości nie uzasadniał wydania decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z. Sąd powinien przy tym rozważyć, czy w przypadku, gdyby charakter niektórych nieprawidłowości uzasadniał wydanie decyzji, o której mowa w art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z., nie byłoby zasadne uchylenie zaleceń pokontrolnych pozostałych po rozpatrzeniu zastrzeżeń skarżącej w całości, w celu objęcia całego zabytku pracami konserwatorskimi lub robotami budowlanymi. Decyzję na podstawie art. 49 ust. 1 u.o.z.o.z. można wydać bowiem jedynie w odniesieniu do zabytków wpisanych do rejestru, co w rozpoznawanej sprawie może mieć istotne znaczenie wobec kwestionowania przez skarżącą zabytkowej wartości zespołu cegielni, co znajduje potwierdzenie w tym, że jej części są sukcesywnie wykreślane z rejestru zabytków. Jak wynika z pisma z 11 marca 2021 r. zawierającego rozstrzygnięcie o zastrzeżeniach skarżącej do zaleceń pokontrolnych, podstawą uwzględnienia tych zastrzeżeń było wykreślenie niektórych budynków zespołu cegielni z rejestru zabytków decyzją Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 28 kwietnia 2016 r. Na kolejną decyzję o wykreśleniu budynków zespołu cegielni (z 24 lipca 2024 r.) skarżąca powołała się w piśmie z 17 października 2024 r.

Uwzględniając powyższe NSA na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił za-
skarżony wyrok i przekazał sprawę Sądowi pierwszej instancji do ponownego
rozpoznania.

Wobec uwzględnienia skargi kasacyjnej NSA, na podstawie art. 203 pkt 1,
art. 205 § 2 oraz art. 207 § 1 p.p.s.a., zasądził od organu administracji na rzecz
skarżącej zwrot kosztów postępowania kasacyjnego.

43

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 19 listopada 2024 r.
(II OSK 310/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Leszek Kiermaszek, del. WSA Jan Szuma

**Wydanie decyzji przez organ odwoławczy na podstawie art. 138 § 1
pkt 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania admi-
nistracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.), pomimo pozbawienia
strony udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, nie
powoduje naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania admi-
nistracyjnego, jeżeli zakres okoliczności faktycznych konieczny do wy-
jaśnienia z punktu widzenia zagwarantowania aktywnego udziału
strony w postępowaniu nie ma istotnego wpływu na rozstrzygnięcie
sprawy.**

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy
z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami admini-
stracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną Wspólnoty Mieszka-
niowej przy ul. (...) w O. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Łodzi z dnia 22 września 2021 r. w sprawie ze skargi Wspólnoty Mieszka-
niowej przy ul. (...) w O. na decyzję Wojewody Łódzkiego z dnia 15 lutego
2021 r. nr 51/2021 znak: GPB-III.7721.325.2020 w przedmiocie zatwierd-
zenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę, a także
o d d a l i ł wniosek A.K. i M.P. o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania
kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 22 września 2021 r., II SA/Łd 255/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (dalej: Sąd pierwszej instancji) oddalił skargę Wspólnoty Mieszkaniowej przy ul. (...) w O. na decyzję Wojewody Łódzkiego z 15 lutego 2021 r. w przedmiocie zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę.

Wyrok zapadł w następujących okolicznościach faktycznych i prawnych.

W dniu 24 marca 2016 r. do Starostwa Powiatowego w O. wpłynął, podpisany przez A.K. i M.P., wniosek o pozwolenie na budowę budynku przedszkola z wewnętrznymi instalacjami wod.-kan., c.o., elektryczną, gazową i wentylacji mechanicznej, zewnętrznej instalacji gazu i wężła ciepłego, budowę placu zabaw, ogroduzenia i miejsc postojowych w miejscowości O., na działce nr ewid. (...).

Starota (...) (dalej: organ pierwszej instancji) decyzją z 24 maja 2016 r. zatwierdził projekt budowlany i udzielił inwestorom pozwolenia na budowę ww. obiektu. Wojewoda Łódzki decyzją z 26 lipca 2016 r. umorzył postępowanie odwoławcze zainicjowane odwołaniem Wspólnoty Mieszkaniowej przy ul. (...) w O. (dalej: Wspólnota) od ww. decyzji Starosty (...) z 24 maja 2016 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, prawomocnym wyrokiem z 9 marca 2017 r., II SA/Łd 725/16, uchylił tę decyzję, wskazując, że skala planowanej inwestycji pozwala uznać, że oddziaływanie obiektu nie zamyka się w granicach działki, w tym obejmuje m.in. działkę skarżącej Wspólnoty, która powinna być stroną postępowania.

Decyzją z 8 lutego 2018 r. Wojewoda Łódzki (dalej: organ drugiej instancji lub organ odwoławczy) uchylił decyzję organu pierwszej instancji [tj. decyzję Starosty (...) z 24 maja 2016 r.] i orzekł o odmowie zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę. W uzasadnieniu swojej decyzji wskazał, że projekt budowlany musi być zgodny z ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, który określa przeznaczenie terenu, sposób zagospodarowania i warunki zabudowy terenu. Prawomocnym wyrokiem z 19 sierpnia 2020 r., II SA/Łd 360/18, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził nieważność ww. decyzji Wojewody Łódzkiego z 8 lutego 2018 r.

W związku z tym, Wojewoda Łódzki przeszedł do ponownego rozpatrzenia odwołania złożonego Wspólnotę. Zaskarżoną decyzją z 15 lutego 2021 r. Wojewoda Łódzki utrzymał w mocy decyzję z 24 maja 2016 r., którą Starosta (...) zatwierdził projekt budowlany i udzielił pozwolenia na budowę ww. obiektu. Wojewoda ustosunkował się do zarzutów odwołania oraz poddał ocenie przedłożony projekt budowlany i stwierdził, że projekt ten jest zgodny z decyzją o warunkach zabudowy i obowiązującymi przepisami prawa.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi podniósł, że wbrew argumentacji skargi Wspólnoty, brak jest podstaw do stwierdzenia, iż w sprawie zaistniała tego rodzaju wada, która miałaby wpływ na treść podjętego przez organy administracyjne rozstrzygnięcia. Wskazywane w skardze uchybienie zasadniczo opiera na twierdzeniu, że skarżąca Wspólnota została pozbawiona czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym (w postępowaniu przed organem pierwszej instancji). Należy jednak uwzględnić, że uchybienie art. 10 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) może stanowić podstawę uchylenia decyzji jedynie wówczas, gdy wykaże się, że naruszenie to miało wpływ na wynik sprawy. Innymi słowy, strona musi wykazać, że gdyby do takiego uchybienia nie doszło, wynik sprawy byłby odmienny. W tej zaś sprawie nie można doszukać się zasadniczo takiej wady postępowania, skoro przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy skarżąca Wspólnota pismem z 17 grudnia 2020 r. została poinformowana przez organ o możliwości zapoznania się aktami sprawy i złożenia stanowiska. Po tych czynnościach organ wyczerpał więcej niż 14 dni, dając skarżącej Wspólnocie możliwość wypowiedzenia się w sprawie. Jednak z akt sprawy wynika, że żaden przedstawiciel Wspólnoty nie skorzystał z tej możliwości. Dodatkowo Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że powszechnie przyjmuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych, a który to pogląd Sąd podzielił, iż zarzut naruszenia art. 10 § 1 k.p.a. przez niezawiadomienie lub wadliwe zawiadomienie strony o zebraniu materiału dowodowego, możliwości wypowiedzenia się i składania wniosków może odnieść skutek jedynie wówczas, gdy stawiająca go strona wykaże, że zarzucane uchybienie uniemożliwiło jej dokonania konkretnych czynności procesowych, przy czym w takiej sytuacji to na stronie stawiającej zarzut spoczywa ciężar wykazania istnienia związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem przepisów postępowania a wynikiem sprawy. W kontrolowanej sprawie skarżąca Wspólnota nie wykazała, ażeby niezapewnienie jej możliwości wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, miało jakikolwiek wpływ na wynik zapadłego rozstrzygnięcia. W niniejszym postępowaniu nie doszło do naruszenia art. 10 oraz art. 15 k.p.a., skoro Wojewoda uczynił odwołanie skarżącej przedmiotem swoich rozważań i odniósł się spornych kwestii, co znalazło swe odzwierciedlenie w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Skargę kasacyjną od tego wyroku wniosła Wspólnota, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając mu naruszenie:

1) art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) poprzez jego zastosowanie i art. 145 § 1 pkt 1 lit. b/ p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi, pomimo że postępowanie administracyjne przed organem pierwszej

instancji prowadzone było bez udziału strony skarżącej bez jej winy, co stanowi naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania na podstawie w art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a.;

2) art. 151 p.p.s.a. poprzez jego zastosowanie oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 15 k.p.a., art. 10 § 1 k.p.a. oraz art. 138 § 2 k.p.a. poprzez oddalenie skargi, pomimo że w przypadku niniejszej sprawy strona skarżąca nie była stroną postępowania o pozwolenie na budowę przed organem pierwszej instancji, a organ uniemożliwił jej czynny udział w sprawie, co powinno skutkować uznaniem, że decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.

Wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, ewentualnie o uchylenie wyroku i rozpoznanie skargi, rozpatrzenie sprawy na rozprawie oraz zasądzenie kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną A.K. oraz M.P. wniosły o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu natomiast bierze pod uwagę jedynie nieważność postępowania. W rozpoznawanej sprawie nie występują przesłanki nieważności postępowania określone w art. 183 § 2 p.p.s.a., a zatem Naczelny Sąd Administracyjny był związany granicami skargi kasacyjnej.

Zarzuty skargi kasacyjnej nie zawierają usprawiedliwionych podstaw.

Nie jest kwestionowane w sprawie, że organ pierwszej instancji w postępowaniu w sprawie udzielenia pozwolenia na budowę przedszkola nie uznał statusu strony skarżącej Wspólnoty i prowadził postępowanie bez jej udziału, a przymiot ten po raz pierwszy stwierdził w stosunku do Wspólnoty Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w prawomocnym wyroku z dnia 9 marca 2017 r., II SA/Łd 725/16, w którym wskazał, że rozmiar obiektu, jego charakter (przedszkole, czyli związany z tym hałas dzieci, w tym na placu zabaw; obiekt w którym będzie odbywał się ruch – przewóz i odbiór dzieci, dowóz jedzenie itp.), pozwala uznać, że oddziaływanie ww. obiektu nie zamyka się w granicach działki, w tym obejmuje m.in. działkę skarżącej Wspólnoty. Takie potraktowanie podmiotu mającego przymiot strony wyczerpuje zasadniczo przesłankę z art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a. Bez swej winy Wspólnota nie brała udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Uchybienie to może zostać jednak niekiedy konwalidowane przez organ odwoławczy, o ile okoliczności sprawy na to pozwalają.

Skutki tego typu uchybienia organu pierwszej instancji w postaci pominięcia strony postępowania były różnie kwalifikowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, niemniej jednak w aktualnej linii orzecznictwa NSA przyjęto, że pozbawienie strony udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji nie może stanowić jedynej przesłanki do wydania decyzji kasacyjnej na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. Nie jest bowiem wykluczone sanowanie tej wadliwości postępowania organu pierwszej instancji w postępowaniu odwoławczym poprzez umożliwienie stronie udziału w postępowaniu i wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (por. np. wyrok NSA z dnia 17 listopada 2022 r., II OSK 1867/21; wyrok NSA z dnia 24 marca 2022 r., II OSK 1009/21).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przyjęcie poglądu przedstawionego w skardze kasacyjnej stanowiłoby przejaw nadmiernego formalizmu procesowego; negatywnie ocenianej postawy podmiotu stosującego, lub szerzej wykonującego prawo administracyjne, polegającej na braku znalezienia działania zapewniającego jego zgodność z prawem nie tylko w obszarze literalnie rozumianej zgodności działania z dyrektywalną podstawą prawną do działania, ale także w zgodności z aksjologią systemu prawa. Innymi słowy, jest to negatywna postawa organu polegająca na pominięciu wszechstronnej wykładni prawa znajdującego zastosowanie w danym przypadku i wynikających stąd konsekwencji; działanie opierające się na normach typu reguła z pominięciem zasad obowiązującego prawa (T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, z. 3). Tak zdefiniowany formalizm procesowy stanowi z zasady niepożądaną funkcję zasady praworządności, w jej wąskim rozumieniu praworządności formalnej, podczas tworzenia, wykonywania czy stosowania prawa administracyjnego. Jest wynikiem koncentrowania się przez organ jedynie na normie dyrektywnej lub zadaniowej bez odwołania się do wartości leżących u podstaw kreowania tej normy i ochrony wartości porządku prawnego (I. Niżnik-Dobosz, *Formalizm działania administracji publicznej jako niedoskonała pochodna zasady praworządności* /w:/ *Administracja publiczna pod rządami prawa. Księga pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin prof. zw. dra hab. Adama Błasia*).

Odejście od formalizmu procesowego w przypadku pominięcia strony przez organ pierwszej instancji zakłada, że ocena takiej sytuacji procesowej powinna każdorazowo uwzględniać indywidualne okoliczności konkretnej sprawy. W tego typu sytuacjach, przy uznaniu, że wydanie decyzji kasacyjnej nie jest bezwzględnie wymagane, dopuszczalne jest – w warunkach danej sprawy – aby organ odwoławczy przeprowadził postępowanie w taki sposób, by wszelkie wymogi wynikające z art. 10 § 1 k.p.a. zostały zachowane, a w szczególności, by naprawione zostały uchybienia związane z pominięciem strony w postępowaniu

przed organem pierwszej instancji. Wymaga to, co do zasady, powtórzenia postępowania wyjaśniającego już przeprowadzonego przed organem pierwszej instancji, a także umożliwienia stronie zgłoszenia wniosków dowodowych i twierdzeń, po ponowieniu czynności procesowych w których strona ta poprzednio, tj. przed organem pierwszej instancji, i bez swej winy, nie brała udziału (por. wyrok NSA z dnia 24 marca 2024 r., II OSK 1009/21).

Należy zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że w postępowaniu prowadzonym przed Wojewodą doszło do sanowania wadliwości postępowania polegającej na pozbawieniu Wspólnoty udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy, skarżąca Wspólnota pismem z 17 grudnia 2020 r. została poinformowana przez organ o możliwości zapoznania się z aktami sprawy, złożenia stanowiska, wniosków i zastrzeżeń dotyczących rozpatrywanej sprawy. Po tych czynnościach organ umożliwił skarżącej Wspólnocie wypowiedzenia się w sprawie. Jak wynika z akt sprawy, żaden przedstawiciel Wspólnoty nie skorzystał z tej możliwości. Istotne jest również, na co zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji, że w dotychczasowym postępowaniu Wspólnota była w szczególności zainteresowana kwestią odległości projektowanego budynku od granicy, zachowania bezpieczeństwa pożarowego oraz zacieniania budynku Wspólnoty. Do kwestii tych organ odwoławczy wyraźnie się odniósł w treści zaskarżonej decyzji. Realizując obowiązek odniesienia się do zarzutów odwołania sformułowany w wyroku z dnia 19 sierpnia 2020 r., II SA/Łd 360/18, organ odwoławczy przytoczył w uzasadnieniu decyzji zarzuty odwołania oraz wszechstronnie wyjaśnił istotne okoliczności sprawy, z zachowaniem reguł ustanowionych w przepisach art. 7, art. 77 § 1, art. 80 i art. 81 k.p.a. Nie można zatem przyjąć, że doszło do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania wskutek wydania przez organ drugiej instancji decyzji na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a.

Zasada dwuinstancyjności postępowania nie może być rozumiana skrajnie formalistycznie, w ten sposób, że wszystkie istotne okoliczności faktyczne powinny zostać wyjaśnione już w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Celem postępowania odwoławczego nie jest sama kontrola poprawności rozstrzygnięcia podjętego przez organ pierwszej instancji, ale także uzupełnienie stanu faktycznego i materiału dowodowego sprawy oraz uwzględnienie zmian w stanie prawnym sprawy, które nastąpiły po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji (H. Knysiak-Sudyka /w:/ *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. II, LEX/el 2023). Organ drugiej instancji, rozpoznając odwołanie, obowiązany jest rozpatrzyć sprawę w jej całości, niejako „od nowa”. Podejmując rozstrzygnięcie merytoryczne organ drugiej instancji powinien dysponować całym, zaktualizowanym materiałem dowodowym istniejącym w chwili orzekania, a nie tylko

w chwili wydania decyzji pierwszoinstancyjnej. Zakres i granice postępowania wyjaśniającego w postępowaniu odwoławczym określa art. 138 § 2 oraz art. 136 k.p.a. Artykuł 138 § 2 k.p.a. nie znajduje zastosowania, gdy zasadniczo materiał wymagany do rozstrzygnięcia sprawy został już zgromadzony, a wymaga ponownego przeanalizowania i ewentualnie uzupełnienia jedynie w ramach art. 136 k.p.a. Jak wynika bowiem z art. 138 § 2 k.p.a., zasadą jest, że organ drugiej instancji, na skutek wniesionego odwołania, ma obowiązek merytorycznie rozstrzygnąć sprawę, a zatem w sytuacji, gdy przeprowadzenie postępowania na podstawie art. 136 k.p.a. umożliwiłoby prawidłowe załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym, wydanie decyzji kasacyjnej stanowi naruszenie art. 138 § 2 k.p.a. (por. np. wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2021 r., II OSK 584/21). Zgodnie z art. 138 § 2 k.p.a., organ może wydać decyzję kasacyjną, tylko wtedy gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Z taką sytuacją nie mamy jednak do czynienia w sprawie niniejszej, ponieważ organ pierwszej instancji przeprowadził postępowanie wyjaśniające zmierzające do ustalenia okoliczności faktycznych mających istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy oraz rozpoznał i rozstrzygnął sprawę w przedmiocie udzielenia pozwolenia na budowę.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ugruntowany jest pogląd, że dla skuteczności zarzutu pozbawienia strony możliwości czynnego udziału w toczącym się postępowaniu administracyjnym koniecznym jest wykazanie, że zarzucane uchybienie uniemożliwiło stronie przeprowadzenie konkretnych czynności procesowych i nie mogło być konwalidowane na późniejszych etapach tego postępowania, jak również, że naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy. W skardze kasacyjnej strona skarżąca kasacyjnie nie precyzuje, jakie konkretne dowody zamierzała przedłożyć w postępowaniu, albo jakie okoliczności faktyczne chciałyby podnosić, a nie miała takiej możliwości, wskutek pozbawienia udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. To do strony stawiającej zarzut należy wykazanie istnienia związku przyczynowego między naruszeniem przepisów postępowania, a wynikiem sprawy. Takiego związku strona skarżąca nie wykazała w skardze kasacyjnej, która sprowadza się do twierdzenia, że pozbawienie udziału Wspólnoty w postępowaniu przed organem pierwszej instancji powinno – niejako automatycznie – powodować wydanie decyzji kasacyjnej przed organ odwoławczy. Tego stanowiska Naczelny Sąd Administracyjny, z przyczyn powyżej wyjaśnionych, nie podziela. Wydanie bowiem decyzji przez organ odwoławczy na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a. pomimo pozbawienia strony udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, nie powoduje naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, o ile zakres okoliczności

faktycznych konieczny do wyjaśnienia z punktu widzenia zagwarantowania aktywnego udziału strony w postępowaniu, nie ma istotnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, a sprawa została dwukrotnie rozpoznana i rozstrzygnięta przez organy obydwu instancji. Jedynie gdyby w okolicznościach danej sprawy, brak udziału strony w postępowaniu przed organem pierwszej instancji wymagał przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego wykraczającego poza dopuszczalne granice prowadzenia postępowania wyjaśniającego przez organ odwoławczy, zasadne byłoby wydanie przez organ drugiej instancji rozstrzygnięcia kasacyjnego.

Z tych przyczyn Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji na podstawie art. 184 p.p.s.a.

W punkcie 2 wyroku oddalono złożony w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosek o zasądzenie na rzecz uczestników postępowania zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego. Z przepisów art. 203–204 p.p.s.a. nie wynika możliwość zasądzenia zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego na rzecz uczestników postępowania kasacyjnego, którzy nie wnieśli skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

44

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 2 grudnia 2024 r.
(I FSK 1865/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Sylwester Marciniak (sprawozdawca)

Sędziowie: NSA Arkadiusz Cudak, NSA Hieronim Sęk

Obciążanie ofiary przestępstwa konsekwencjami podatkowymi tego przestępstwa przez organy państwa – zwłaszcza w przypadku, gdy to właśnie działanie organów państwa umożliwiło popełnienie przestępstwa na szkodę tej ofiary – narusza elementarne poczucie sprawiedliwości, stąd stosowanie prawa materialnego (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), dokonywane w związku z zasadą demokratycznego państwa prawa z art. 2 Konstytucji RP, powinno zmierzać do niwelowania takich rażąco niesprawiedliwych rezultatów.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Syndyka masy upadłości P. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi Syndyka masy upadłości P. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 14 października 2019 r. nr 1401-IOV-1.4103.245.2018.TW w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2013 r., 2014 r. i 2015 r. i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł punkt 2 i 3 zaskarżonego wyroku i w tym zakresie przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, na podstawie art. 184 powyższej ustawy o d d a ł i ł skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, a także na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 205 § 2 i § 4 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz Syndyka masy upadłości P. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w W. jedenaście tysięcy dwieście pięćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 18 listopada 2020 r., III SA/Wa 2871/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji), po rozpoznaniu skargi Syndyka Masy Upadłości (dalej: Syndyk) P. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej w W. (dalej: spółka) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: organ odwoławczy) z dnia 14 października 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2013 r., 2014 r. i 2015 r., uchylił zaskarżoną decyzję w zakresie okresów rozliczeniowych kwiecień 2013 r., maj 2013 r., czerwiec 2013 r., wrzesień 2013 r., październik 2013 r. i listopad 2013 r., w pozostałym zakresie oddalił skargę i zasądził od organu odwoławczego na rzecz Syndyka kwotę 23 680 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z uzasadnienia powyższego wyroku wynika, że powodem częściowego uchylenia zaskarżonej decyzji było uznanie przez Sąd pierwszej instancji, że organ odwoławczy nie wyjaśnił jednoznacznie, czy w odniesieniu do poszczególnych okresów rozliczeniowych 2013 r. doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.). Według Sądu doprowadziło to do istotnego naruszenia art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 127 o.p., gdyż brak

ustaleń w tym względzie oznacza, że nie został w sposób prawidłowy ustalony stan faktyczny, a organ odwoławczy nie dysponował materiałem dowodowym pozwalającym na rozstrzygnięcie kwestii możliwości orzekania po dniu 31 grudnia 2018 r. Niewyjaśnienie tych okoliczności w decyzji stanowi naruszenie art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 1 pkt 6 o.p. Nienależyte uzasadnienie decyzji, w tym brak wyczerpującego wyjaśnienia podstawy prawnej we wskazanym zakresie, jest zdaniem Sądu dowodem nieprawidłowego procesu stosowania prawa poprzedzającego wydanie decyzji i stanowi naruszenie art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 i art. 121 § 1 o.p.

Według Sądu organ zaniechał zebrania dokumentów odnoszących się do wymagalności zobowiązania, mimo upływu okresu przedawnienia w dacie rozstrzygnięcia sprawy, co świadczy o niewyjaśnieniu w sposób rzetelny, wszechstronny i jednoznaczny kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Sąd zwrócił uwagę, że nadesłany przez organ przy piśmie z dnia 2 listopada 2020 r. skan postanowienia o uzupełnieniu zarzutów z dnia 12 czerwca 2018 r., (...), nie potwierdza, że to w dniu 26 sierpnia 2013 r., jak wskazał organ w zawiadomieniu wystosowanym w trybie art. 70c o.p., doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sprawie. Według Sądu z postanowienia z dnia 12 czerwca 2018 r. wynika, że do zdarzenia mającego wpływ na bieg terminu przedawnienia, czyli przedstawienia zarzutów wiążących się z niewykonaniem zobowiązań objętych zaskarżoną decyzją, doszło w dniu 12 czerwca 2018 r., brak jest jednak dowodów na powiadomienie o tym fakcie podatnika, zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. W aktach administracyjnych przedłożonych Sądowi jedynym zawiadomieniem jest pismo z dnia 10 września 2018 r., które odnosi się do wszczęcia śledztwa z dnia 26 sierpnia 2013 r. Postanowienie z dnia 26 sierpnia 2013 r. o wszczęciu śledztwa w sprawie dotyczy natomiast przestępstwa, które w żaden sposób nie jest powiązane ze spółką czy zobowiązaniami podatkowymi objętymi zaskarżoną decyzją.

W związku z uznaniem, że organ odwoławczy nie wykazał, by – mimo upływu okresu przedawnienia – był uprawniony do orzekania w przedmiocie zobowiązań podatkowych w VAT za okresy kwiecień, maj, czerwiec, wrzesień, październik i listopad 2013 r., Sąd za przedwczesną uznał ocenę prawidłowości określenia spółce zobowiązań za te okresy rozliczeniowe.

W związku z częściowym uchyleniem zaskarżonej decyzji z uwagi na uchybienia proceduralne Sąd pierwszej instancji zobowiązał organ odwoławczy, by przy ponownym rozpoznaniu sprawy zgromadził pełny materiał dowodowy odnoszący się do wymagalności/przedawnienia zobowiązań podatkowych za poszczególne okresy rozliczeniowe 2013 r. (do listopada), a ponowne rozpoznanie sprawy uwzględniało przedstawioną przez Sąd ocenę prawną

i wskazania w zakresie wykładni art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. Sąd wskazał, że w przypadku uznania, że doszło do przedawnienia wskazanych zobowiązań organ odwoławczy będzie obowiązany do uchylenia decyzji organu pierwszej instancji w zakresie poszczególnych okresów rozliczeniowych 2013 r. do listopada 2013 r. i umorzenia w tym zakresie postępowania w sprawie.

W odniesieniu do pozostałych spornych okresów rozliczeniowych, tj. grudnia 2013 r. i poszczególnych okresów rozliczeniowych 2014 r. i 2015 r., Sąd pierwszej instancji oddalił skargę, uznając, że organy przeprowadziły zgodnie z regułami procesowymi wszechstronne i kompletne postępowanie wyjaśniające, zebrany materiał dowodowy uzasadniał dokonane w sprawie ustalenia, a ocena tego materiału przez organ odwoławczy zasługuje na podzielenie. Sąd za organami uznał, że zakwestionowane w tych okresach rozliczeniowych faktury zakupowe nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, nie dając podstaw do odliczenia przez podatnika podatku naliczonego w tych fakturach wykazanego.

Odnosząc się do zarzutów skargi, Sąd stwierdził m.in., że:

- organy szczegółowo zbadały okoliczności związane ze świadczeniem usług przez każdego ze spornych kontrahentów i na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego szczegółowo przeanalizowały poszczególne okoliczności, stanowiące podstawę ustaleń faktycznych i ich ocen;

- wbrew zarzutom Syndyka brak jest sprzeczności w ocenie zeznań dwóch świadków, a cytaty przywołane w tym względzie w skardze są wyrwane z kontekstu; z zeznań wskazanych przez Syndyka świadków wynika, że brali oni czynny udział w procederze wystawiania i akceptacji faktur mimo fikcyjnego charakteru wielu umów zawartych przez zarządcę spółki, które nie skutkowały wykonaniem zafakturowanych usług na rzecz spółki; zeznania jednego z tych świadków ukazują w szerszym kontekście grupę podmiotów i osób skupionych wokół zarządcy spółki, które wprowadzały do obrotu puste faktury opisujące usługi świadczone na rzecz spółki, który to proceder miał na celu wyprowadzenie środków finansowych z masy upadłości, w których syndykiem był T.S. i dotyczył również innych spółek (świadek opisał poszczególne działania związane z procederem, w tym transfer środków pieniężnych poza Polskę, czy przygotowanie fikcyjnej dokumentacji mającej świadczyć o realizowaniu usług, szczególnie na potrzeby toczących się spraw podatkowych czy karnych), przy czym zeznania tego świadka są spójne z zeznaniami innych osób;

- Syndyk twierdzi, że ocena zeznań dwóch wskazanych w skardze świadków nie może być uznana za dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego, jednak ocena ta odnosi się jedynie do zeznań dwóch konkretnych osób, nie całości

materiału dowodowego, na który składają się różnego rodzaju dowody, w tym nie tylko zeznania wielu osób, ale dokumentacja przedłożona przez spółkę i jej kontrahentów, protokoły z postępowania karnego, pisma Syndyka, informacje z Internetu;

– zaprezentowana w decyzjach organów ocena dotycząca poszczególnych spornych kontrahentów jest wyczerpująca, odnosi się do konkretnych dowodów, których ocena jest logiczna i nie nosi cech dowolności; zasadność ocen i wniosków organu odwoławczego na podstawie zebranego materiału dowodowego nie budzi wątpliwości w świetle zasad logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego;

– Syndyk bezzasadnie podnosi, że decyzja jest pełna domysłów, przypuszczeń i nie pozwala na odniesienie się do konkretnych ustaleń stanu faktycznego – ustalenia organów są jasne i czytelne, opierają się na całościowej ocenie różnych dowodów dotyczących każdego z kontrahentów, a z decyzji wynika, dlaczego według organów zakwestionowane usługi nie zostały wykonane lub nie mają związku z działalnością opodatkowaną spółki; zarzuty skargi w tym względzie są ogólne i nie podważają konkretnych dowodów czy wywodzonych z nich okoliczności, jak i ocen odnoszących się do poszczególnych kontrahentów.

Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę, że konkretne zarzuty skargi dotyczące oceny materiału dowodowego dotyczą trzech kwestii: a) oceny wyjaśnień T.S. (dalej: zarządca), b) oceny w zakresie wykonania usługi w zestawieniu z jej merytoryczną jakością, c) braku oceny materiału dowodowego w odniesieniu do kilku kontrahentów.

Uznając te zarzuty za bezpodstawne, Sąd wskazał, że:

Ad a) z zeznań zarządcy wynika, że miał on świadomość, że cztery podmioty powiązane z M.W. (trzy spółki oraz kancelaria prawnicza) nie wykonywały faktycznie zleconych usług; jednak fikcyjność tych usług wynika nie tylko z tych zeznań, a z całokształtu zebranego materiału dowodowego (w tym zeznań innych świadków i dokumentów znajdujących się w aktach, jak i braku bezpośrednich dowodów potwierdzających wykonanie konkretnych czynności przez te podmioty, mimo znacznych kwot, na które opiewały sporne faktury, których zatwierdzenie finansowe i merytoryczne dokonywane było przez pełnomocników zarządcy, również zaangażowanych w proceder), z którymi zeznania zarządcy są spójne;

Ad b) wbrew ocenie Syndyka sam fakt istnienia opracowań, wytworzonych przynajmniej w części przez usługodawcę, nie wyklucza możliwości uznania, że usługa nie została wykonana; zdaniem Syndyka jakiegokolwiek substrat usługi, poddany fizycznemu badaniu przez organ, potwierdza, że usługodawca wykonał pewne prace, a organy nie mają uprawnienia do podważania poziomu

merytorycznego tych prac, Sąd zaznaczył jednak, że z dokonanych w sprawie ustaleń wynika, że dokumentacja świadczenia poszczególnych usług wytwarzana była na potrzeby kontroli podatkowej (co potwierdził zarówno zarządca, jak i inni świadkowie); organy wielokrotnie potwierdziły, że przedłożona dokumentacja jest tożsama z dostępnymi powszechnie (np. przez Internet) materiałami, a zmianie ulegała jedynie karta tytułowa – w takiej sytuacji uprawniony jest wniosek, że opracowanie nie zostało wykonane przez usługodawcę; według Sądu uprawnione jest dokonywanie przez organy przedłożonych jako dowody opracowań, zwłaszcza gdy z zeznań świadków związanych z wystawcami spornych faktur wynika, że powszechny był proceder przygotowywania fikcyjnej dokumentacji na potrzeby postępowań kontrolnych;

Ad c) niezasadnie Syndyk podnosi, że w odniesieniu do części kontrahentów wywód organu odwoławczego jest lakoniczny lub w ogóle go nie ma – na potwierdzenie swego stanowiska w tym zakresie Sąd przywołał ustalenia organów dotyczące wskazanych przez Syndyka kontrahentów, wskazując też działania organów zmierzające do zebrania dowodów dotyczących tych podmiotów, jak i ocenę ujawnionych okoliczności; Sąd stwierdził, że przywołane przez organy dowody pozwoliły na odtworzenie stanu faktycznego w sprawie i dokonanie jego oceny, co znalazło odzwierciedlenie w uzasadnieniach decyzji.

Sąd podkreślił, że znaczna część usług, których dotyczyły sporne faktury, to usługi o charakterze niematerialnym (doradztwo, opiniowanie), a w takim przypadku nie jest wystarczającym dowodem na wykonanie usługi sama faktura wraz z potwierdzeniem odbioru wykonania usług, gdyż nie przesądzają one o prawdziwości zafakturowanych czynności. W sprawie nie bez znaczenia jest też to, że pełnomocnicy zarządcy, którzy co do zasady potwierdzali fakt wykonania usług pod względem merytorycznym czy finansowym, zeznali, że traktowali te czynności jako techniczne, nie analizując zawartości merytorycznej przedkładanych opracowań. Co więcej, z zeznań jednego ze świadków wynika, że była z nim uzgadniana konieczność wytworzenia dokumentów na potrzeby kontroli podatkowych. Ponadto z pism Syndyka i zeznań pracowników spółki wynika, że w spółce funkcjonowały w badanym okresie komórki organizacyjne, do których zadań należało wykonywanie czynności zleczanych przez zarządcę podmiotom zewnętrznym (przygotowywanie i sporządzanie analiz, sprawozdań i raportów o charakterze ekonomicznym, gospodarczym, finansowym, księgowym) – spółka była w stanie samodzielnie prowadzić swoje sprawy, a jej pracownicy nie korzystali z opracowań sporządzonych przez firmy zewnętrzne (przy części okazywanych opracowań okazało się, że były one wytworzone przez pracowników spółki, a okazane jako pochodzące od spornych kontrahentów).

Sąd za bezzasadne uznał również zarzuty naruszenia prawa materialnego, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: u.p.t.u.). Sąd podkreślił, że – wbrew zarzutom skargi – organy nie wyciągnęły negatywnych konsekwencji na gruncie rozliczeń podatkowych w VAT spółki z działalności zarządcy czy sędziego komisarza, którym postawiono zarzuty udziału w przestępczym procederze mającym na celu wyprowadzenie ze spółki środków finansowych. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w spornych fakturach wynika z oceny, że zafakturowane na rzecz spółki usługi nie były świadczone lub nie miały związku z działalnością opodatkowaną spółki. Ponadto wykazano, że te same usługi były zlećane większej liczbie podmiotów, mimo że komórki organizacyjne działające w spółce miały możliwość (i ją realizowały) samodzielnego wykonania czynności będących przedmiotem spornych usług. Z tego względu orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wskazujące na możliwość opodatkowania usług realizowanych w ramach procedury przestępczego nie ma w sprawie zastosowania.

Według Sądu brak jest też podstaw do kwestionowania stanowiska organów w zakresie uznania, że usługi dwóch kontrahentów nie miały związku z działalnością gospodarczą spółki. W tym zakresie Sąd stwierdził, że zasadnie organ odwoławczy na podstawie zebranego materiału dowodowego uznał, że:

a) M.S. (działająca w ramach Biura Doradztwa Podatkowego M.S.) zajmowała się głównie przynoszeniem dokumentów związanych z obsługą kont w BZ WBK, które – niedostępne dla pracowników spółki – służyły zarządcy do wyprowadzania pieniędzy ze spółki; to z tych rachunków płacono za niewykonane usługi, a M.S. zatwierdzała pod względem finansowym faktury wystawione przez spornych kontrahentów; trafnie w związku z tym organ odwoławczy uznał, że M.S. świadczyła na rzecz zarządcy czynności, które nie miały związku z działalnością opodatkowaną spółki, lecz polegały na poświadczaniu nieprawdy na zatwierdzeniach finansowych na fakturach wystawianych przez podmioty mające na celu wyprowadzenie pieniędzy ze spółki;

b) r. pr. M.G. (działający w ramach Kancelarii Prawnej M.G. Radcy Prawnego) zajmował się głównie – jako pełnomocnik zarządcy – negocjowaniem umów i odbiorem (technicznym, bez analizy merytorycznej) opracowań pochodzących od spornych kontrahentów, a zatem jego czynności nie miały związku z działalnością opodatkowaną spółki.

Zdaniem Sądu zarzuty naruszenia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w skardze w istocie odnoszą się oceny materiału dowodowego, co jest niezasadne. Organy dokonały natomiast prawidłowej wykładni przepisów u.p.t.u. i właściwie je zastosowały w ustalonym stanie faktycznym sprawy.

Sąd nie uwzględnił też zarzutów naruszenia art. 120 i art. 121 § 1 o.p. w zw. z art. 2 i art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP). Sąd nie zgodził się z twierdzeniem Syndyka, że w świetle istnienia procederu przestępczego wyprowadzania pieniędzy przez działającego w grupie przestępczej zarządcę, co było aprobowane przez sędziego komisarza, odpowiedzialność spółki za zobowiązania powstałe wskutek działań funkcjonariuszy państwowych jest wyłączona.

Odwołując się do art. 160 i art. 372 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 794; dalej: p.u.) Sąd wskazał, że zarządca (podobnie jak syndyk) działa we własnym imieniu, lecz na rachunek upadłego, a w konsekwencji nie odpowiada za zobowiązania zaciągnięte (w zakresie zobowiązań podatkowych: powstałe) w sprawach dotyczących masy upadłości – za te zobowiązania odpowiada zawsze upadły. Zmiana stosunków prawnych dokonana według prawa upadłościowego i naprawczego jest wiążąca dla upadłego i drugiej strony także wtedy, gdy wynika z działań syndyka (zarządcy) i również w przypadku, gdy działania te wyrządziły szkodę, za którą syndyk (zarządca) ponosi odpowiedzialność. Według Sądu oznacza to, że organy podatkowe, niezależnie od przyczyn, które legły u podstaw przyjmowania do rozliczenia przez zarządcę faktur, które nie dokumentowały rzeczywistych czynności gospodarczych lub też nie miały związku z działalnością opodatkowaną, były obowiązane do określenia w prawidłowej wysokości zobowiązań podatkowych spółki. Określenie w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego nie może być uznane za czerpanie korzyści majątkowej z przestępstw popełnianych przez funkcjonariuszy państwowych. Sąd podkreślił przy tym, że odpowiedzialność spółki za zobowiązania podatkowe jest odrębna zarówno od ewentualnej odpowiedzialności zarządcy za wyrządzoną spółce szkodę, jak i odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez sędziego komisarza.

Sąd nadmienił też, że w świetle obowiązującego prawa zarządca nie jest funkcjonariuszem publicznym – jest to organ postępowania na etapie właściwego postępowania upadłościowego i jego odpowiedzialność oparta jest na reżimie deliktowym (na podstawie art. 160 ust. 3 p.u. lub art. 415 k.c., zależnie od okoliczności sprawy). Odpowiedzialność ma charakter osobisty i oparta jest na zasadzie winy, natomiast z uwagi na to, że syndyk nie jest funkcjonariuszem publicznym, Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności za jego działania i zaniechania.

Sąd zgodził się natomiast z Syndykiem, że szkoda w majątku spółki powstała w następstwie władczej ingerencji Państwa w sferę interesów majątkowych spółki, gdyż to organ państwa podjął decyzję o ogłoszeniu upadłości spółki, pozbawiając upadłego zarządu własnym majątkiem i powierzając ten zarząd

konkretnej osobie, która swoimi działaniami doprowadziła do powstania uszczerbku majątkowego. To również organ państwa sprawował nadzór na przebiegiem postępowania upadłościowego, przez osobę sędziego komisarza. Sąd podkreślił jednak, że kwestie reakcji prawnokarnej na działania zarządcy i sędziego komisarza, jak również kwestie naprawienia szkody wyrządzonej spółce, leżą poza zakresem postępowania podatkowego, a w konsekwencji poza granicami rozpatrywanej sprawy, której przedmiotem jest wyłącznie określenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.

Uchylając zaskarżoną decyzję na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), w części utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji w zakresie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za kwiecień, maj, czerwiec, wrzesień, październik i listopad 2013 r., Sąd orzekł o kosztach postępowania sądowego z uwzględnieniem proporcji, w jakiej pozostaje kwota sporna obejmująca wszystkie okresy rozliczeniowe objęte zaskarżoną decyzją do kwoty spornej za okresy rozliczeniowe, co do których Sąd uchylił zaskarżoną decyzję (26%).

Organ odwoławczy zaskarżył powyższy wyrok w części obejmującej pkt 1 i 3, wnosząc o jego uchylenie w tej części i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm prawem przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego. Organ orzekł się rozpoznania sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1) prawa materialnego, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c o.p., polegające na błędnej wykładni przez przyjęcie, że postanowienie o uzupełnieniu zarzutów nie stanowi podstawy do przyjęcia, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, podczas gdy dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatnik powinien mieć zagwarantowany minimalny, ale wystarczający standard wiedzy, który gwarantował powzięcie informacji o wystąpieniu wskazanych przyczyn zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

2) przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z:

a) art. 70 § 6 pkt 1, art. 70c, art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 127 o.p., przez niedokonanie prawidłowej kontroli zaskarżonej decyzji na skutek wadliwego uznania, że zawiadomienie wystosowane przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Warszawie w trybie art. 70c o.p. nie przesądza, że spełnione zostały wszystkie przesłanki zawieszenia biegu terminu

przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., z uwagi na to, że znajdujące się w aktach sprawy dokumenty nie dowodzą, że toczyło się postępowanie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z naruszeniem obowiązków w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2013 r. i narażeniem na uszczuplenie tych należności podatkowych, mimo że w aktach sprawy znajdowało się m.in. zawiadomienie Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Warszawie, jak i pismo prokuratury z dnia 25 lipca 2018 r., w którym zawarta jest informacja, że w dniu 26 sierpnia 2013 r. doszło do spełnienia ustawowych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego;

b) art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 1 pkt 6 o.p., przez wadliwe uznanie, że:

– w sprawie nie został prawidłowo ustalony stan faktyczny, gdyż organ odwoławczy nie wyjaśnił w sposób jednoznaczny, czy w odniesieniu do poszczególnych okresów rozliczeniowych 2013 r. doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, podczas gdy organ dysponował dokumentami, na podstawie których ustalił, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

– organ nie dysponował materiałem dowodowym pozwalającym na rozstrzygnięcie co do możliwości orzekania po dniu 31 grudnia 2018 r., podczas gdy organ w sposób pełny i prawidłowy zebrał i ocenił zebrany materiał dowodowy pozwalający na uznanie, że w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

c) art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 i art. 121 § 1 o.p., przez wadliwe uznanie, że organ nienależycie uzasadnił decyzję, poprzez brak wyczerpującego wyjaśnienia jej podstawy prawnej, podczas gdy decyzja została należycie i wyczerpująco uzasadniona w zakresie możliwości orzekania po dniu 31 grudnia 2018 r.

Syndyk zaskarżył powyższy wyrok w części obejmującej pkt 2 i 3, wnosząc o uchylenie wyroku w tej części i orzeczenie co do istoty sprawy, przez rozpoznanie skargi i uchylenie decyzji organów obu instancji oraz umorzenie postępowania, zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych, a także o rozpatrzenie skargi kasacyjnej na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

1) przepisów postępowania, tj.:

a) art. 134 § 1 w zw. z art. 3 § 1 i 2 pkt 2 p.p.s.a., przez oddalenie skargi co do okresów rozliczeniowych luty oraz marzec 2013 r., mimo ich

przedawnienia, a także rozstrzygnięcie w tym zakresie odmiennie od rozstrzygnięcia co do pozostałych okresów przedawnionych, podczas gdy stan prawny i faktyczny w tym zakresie jest tożsamy;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 151 p.p.s.a. w zw. z:

– art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 2, art. 21 ust. 1 i 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, przez orzeczenie od odpowiedzialności spółki za zobowiązanie podatkowe będące wynikiem wyłudzenia ze spółki środków finansowych o znacznej wartości przez funkcjonariuszy publicznych, co po ściągnięciu tych kwot od spółki skutkowałoby wzbogaceniem się Skarbu Państwa w efekcie przestępstwa popełnionego przez jego funkcjonariuszy, co z kolei stoi w oczywistej sprzeczności nie tylko z zasadą zaufania i legalizmu, ale przede wszystkim konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz konstytucyjnego prawa własności;

– art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122 i art. 124 o.p., przez zaakceptowanie wydania decyzji w braku wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego, a także wobec dowolnej oceny zebranych w sprawie dowodów, tj. dokonanej z przekroczeniem zasad wiedzy, logiki i doświadczenia życiowego, w szczególności w odniesieniu do dowodu z wyjaśnień zarządcy, przez generalne przyjęcie, że faktury wystawiane przez powiązane z nim spółki nie dokumentowały rzeczywistych czynności, podczas gdy z wyjaśnień tych wynika, że wniosek ten można odnieść co najwyżej do czynności, których odbiór zarządca potwierdzał podpisem na stosownym protokole, co doprowadziło do bezzasadnego zakwestionowania spółce podatku naliczonego w wysokości, która w świetle poczynionych przez organ ułomnych ustaleń faktycznych nie może zostać precyzyjnie wskazana, a w konsekwencji niezasadne oddalenie skargi;

– art. 210 § 1 pkt 6 oraz § 4 o.p., przez zaakceptowanie niewłaściwego uzasadnienia decyzji, tj. brak precyzyjnego rozstrzygnięcia – mimo podniesienia tych uchybień przez spółkę na poprzednich etapach postępowania – jaka jest podstawa prawna zakwestionowania prawa do odliczenia przez nią podatku naliczonego w odniesieniu do konkretnych kontrahentów oraz posługiwanie się w decyzji zwrotami niedookreślonymi dla opisu kluczowych okoliczności stanu faktycznego, takimi jak np. „przynajmniej część umów dotyczących świadczenia przez podmioty zewnętrzne usług, na rzecz [spółki], mogła mieć fikcyjny charakter”, co stoi w sprzeczności z obowiązkiem wskazania w uzasadnieniu decyzji faktów, które organ uznał za udowodnione, co doprowadziło do bezzasadnego zakwestionowania odliczenia podatku naliczonego oraz uniemożliwienia weryfikacji decyzji w tym zakresie, a w konsekwencji niezasadne oddalenie skargi;

c) art. 200 w zw. z art. 205 § 4 p.p.s.a., przez przyjęcie, że spółce należne jest 26% kosztów postępowania, podczas gdy wartość przedmiotu sporu za okresy,

co do których Sąd uwzględnił skargę, pozostaje w całej wartości przedmiotu sporu w proporcji 34:66, a zatem na rzecz spółki powinno zostać zasądzone 66% kosztów postępowania;

2) prawa materialnego, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z:

a) art. 70 § 6 pkt 1 o.p., przez błędne niezastosowanie do rozstrzygnięcia za okresy rozliczeniowe luty i marzec 2013 r., mimo przedawnienia, a co za tym idzie, do oddalenia skargi w tym zakresie, zamiast uchylenia decyzji;

b) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ u.p.t.u. – w zakresie wskazanym szczegółowo w uzasadnieniu skargi kasacyjnej – przez błędną wykładnię i błędne zastosowanie i uznanie, że usługi świadczone przez określonych kontrahentów nie zostały wykonane, podczas gdy z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że – mimo że były związane z procederem przestępczym – usługi były świadczone przez kontrahenta;

c) art. 86 ust. 1 u.p.t.u. – w zakresie wskazanym szczegółowo w uzasadnieniu skargi kasacyjnej – przez błędną wykładnię i błędne zastosowanie i uznanie, że usługi świadczone przez wskazanych kontrahentów nie miały związku z działalnością gospodarczą spółki, podczas gdy w odniesieniu do części z nich związek ten wynika ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Żadna ze stron postępowania nie skorzystała z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną drugiej strony.

W piśmie z dnia 10 lutego 2023 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (dalej: Rzecznik) zawiadomił o swoim wstąpieniu do postępowania i przedstawił stanowisko w zakresie skargi kasacyjnej Syndyka, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w części wskazanej przez Syndyka, a także o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

W piśmie z dnia 17 lutego 2023 r. Rzecznik przedstawił stanowisko w zakresie skargi kasacyjnej organu odwoławczego, wnosząc o oddalenie tej skargi kasacyjnej.

Na rozprawie kasacyjnej w dniu 13 listopada 2024 r. pełnomocnik organu odwoławczego wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej Syndyka, pełnomocnicy Syndyka wnieśli o oddalenie skargi kasacyjnej organu odwoławczego, a pełnomocnik Rzecznika poparł skargę kasacyjną Syndyka i wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej organu odwoławczego.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu odwoławczego nie zasługuje na uwzględnienie, natomiast skarga kasacyjna Syndyka jest zasadna, choć tylko część z podniesionych w niej zarzutów kasacyjnych jest usprawiedliwiona.

Przed zbadaniem poszczególnych zarzutów kasacyjnych obu skarg kasacyjnych warto przypomnieć, że zgodnie z art. 183 § 1 zd. 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Oznacza to, że – rozpoznając sprawę w granicach skargi kasacyjnej (z niezachodzącym w przedmiotowej sprawie wyjątkiem zaistnienia przesłanek nieważności postępowania) – Naczelny Sąd Administracyjny nie ma uprawnień do uzupełniania bądź precyzowania zarzutów podnoszonych przez stronę, czy formułowanej na ich poparcie argumentacji. Zarówno z art. 183 § 1, jak i z art. 174 i art. 176 p.p.s.a. wynika, że to do strony wnoszącej skargę kasacyjną należy takie zredagowanie tego środka odwoławczego, które umożliwi Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu odniesienie się do stanowiska Sądu pierwszej instancji we wszystkich kwestiach, które zdaniem strony zostały nieprawidłowo przez ten Sąd rozważone czy ocenione. Pominięcie określonych zagadnień w skardze kasacyjnej, (ale też podnoszenie ich w sposób wybiórczy), skutkuje niemożnością zakwestionowania przez Naczelny Sąd Administracyjny stanowiska wyrażonego w ich zakresie przez wojewódzki sąd administracyjny. Wymaga też zaznaczenia, że strona podnosząca zarzuty uchybienia przepisom proceduralnym powinna uwzględnić przy konstruowaniu takich zarzutów, że w świetle art. 174 pkt 2 p.p.s.a. podstawa kasacyjna obejmująca zarzut naruszenia przepisów postępowania może być skuteczna (tj. prowadzić do uwzględnienia skargi kasacyjnej) jedynie w przypadku, gdy zarzucane uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Wykazanie, że taki potencjalny istotny wpływ na rozstrzygnięcie zachodzi, należy również do strony, gdyż także w tym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny nie ma uprawnień do zastępowania jej w prawidłowym formułowaniu podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienia.

Wskazane uwagi są istotne w badanej sprawie, gdyż obie skargi kasacyjne mają wady uniemożliwiające pełne merytoryczne odniesienie się przez Naczelny Sąd Administracyjny do wszystkich podstaw kasacyjnych.

Przed wszystkim obie strony nie odnoszą się wystarczająco do tych części wyводу Sądu, które w ich ocenie są błędne. Organ odwoławczy nie kwestionuje kompleksowo powodu, dla którego Sąd pierwszej instancji uznał, że nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia spornych w sprawie zobowiązań podatkowych z dniem 26 sierpnia 2013 r., natomiast Syndyk w części swojej argumentacji (dotyczy to zwłaszcza zarzutów niedostrzeżenia uchybień proceduralnych organów) ogranicza się do powielenia fragmentów skargi, ignorując w tym względzie stanowisko Sądu pierwszej instancji, stanowiące odpowiedź na poglądy zaprezentowane w skardze. Obie strony zatem formułują swoje wywody – przynajmniej w części – niejako „obok” stanowiska

Sądu pierwszej instancji przedstawionego w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, tym samym nie kwestionując tego stanowiska wprost, co nie pozostaje bez wpływu na ocenę zasadności poszczególnych podstaw kasacyjnych obu środków odwoławczych.

Ponadto warto wskazać, że w swojej skardze kasacyjnej Syndyk bez żadnego usprawiedliwienia kwestionuje rezygnację przez Sąd z dokonania oceny dokumentacji przedłożonej przez jednego z kontrahentów tylko z tego względu, że świadczenie usług miało miejsce w 2013 r. Krótko komentując to zagadnienie, trzeba zwrócić uwagę, że jeśli w ocenie strony wnoszącej skargę kasacyjną Sąd pierwszej instancji w sposób niewystarczający odniósł się do danej kwestii, zarzut taki wymaga skorelowania z odpowiednią podstawą kasacyjną – w przypadku zarzutu dotyczącego formalnych wadliwości (np. niepełności, niejasności, sprzeczności, itp.) wyводу Sądu zawartego w uzasadnieniu wyroku, powinien być to zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. W swojej skardze kasacyjnej Syndyk takiego zarzutu nie sformułował, co już powoduje, że opisane zagadnienie uchyla się spod merytorycznej kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trzeba jednak dodać, że nawet gdyby odpowiedni zarzut w tym zakresie został przez Syndyka podniesiony, za niedopuszczalne należy uznać formułowanie zarzutów odnoszących się do fragmentu wyводу Sądu, który dotyczy rozliczenia za kwiecień 2013 r. w sytuacji, gdy Syndyk nie zaskarżył rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji obejmującego ten okres rozliczeniowy.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do skargi kasacyjnej organu odwoławczego, należy uznać, że podniesione w niej zarzuty są bezzasadne.

Sąd pierwszej instancji uchylił częściowo zaskarżoną decyzję z powodu uznania, że organ niewystarczająco zbadał, czy doszło do przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki w VAT za kwiecień – czerwiec oraz wrzesień – listopad 2013 r. Według Sądu dla osiągnięcia skutku zawieszenia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie wystarczy wszczęcie postępowania w sprawie o podejrzenie popełnienia jakiegokolwiek przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, lecz zarzut ten powinien dotyczyć tego zobowiązania podatkowego, którego bieg terminu przedawnienia ma zostać zawieszony. Powinno zatem dojść do wszczęcia sprecyzowanego pod względem przedmiotowym postępowania karnoskarbowego wiążącego się z danym zobowiązaniem podatnika (odnoszącego się do wywiązywania się danego podatnika z obowiązków podatkowych). Wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z konkretnym zobowiązaniem podatkowym i nie odnosi się do konkretnego podatnika nie może być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu

terminu przedawnienia. Opierając się na tej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., Sąd pierwszej instancji uznał, że dokumenty, na które powołał się organ odwoławczy (i na które organ powołuje się również w skardze kasacyjnej), tj. zawiadomienie z art. 70c o.p. i pismo z dnia 25 lipca 2018 r. (w którym zawarta jest informacja o spełnieniu przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sprawie), nie mogą być uznane za dokumenty stanowiące o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, gdyż nie można na ich podstawie ustalić, czy rzeczywiście w dniu 26 sierpnia 2013 r. wszczęto postępowanie spełniające wymogi z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Sąd pierwszej instancji podkreślił, że również postanowienie o wszczęciu śledztwa z dnia 23 sierpnia 2013 r., (...), nie rozwiewa wątpliwości Sądu, gdyż odnosi się do innego podmiotu niż spółka (działań syndyka i sędziego komisarza i zdarzeń związanych z tym innym podmiotem, tj. K. sp. z o.o.).

Wymaga podkreślenia, że w złożonej przez siebie skardze kasacyjnej organ odwoławczy nie kwestionuje wprost przypomnianej wyżej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., która leży u podstaw wyводу prawnego Sądu pierwszej instancji, wykładnia ta zatem pozostaje poza rozważaniami Naczelnego Sądu Administracyjnego. Co więcej, organ odwoławczy nie podważa też tego, że przedłożone w toku postępowania sądowego postanowienie o wszczęciu śledztwa z dnia 23 sierpnia 2013 r. nie dotyczy spółki, a w konsekwencji nie może wspierać poglądu o spełnieniu wobec zobowiązań spółki przesłanek z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Również ta kwestia nie będzie zatem rozważana przez Naczelną Sąd Administracyjny.

Zwalczając stanowisko Sądu pierwszej o braku w aktach sprawy dowodów, które potwierdzałyby wystąpienie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia spornych w sprawie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., organ odwoławczy ogranicza się do wskazania na dokumenty, które były już oceniane przez Sąd i podkreślenia, że są to dowody na zaistnienie przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a Sąd myli się, dostrzegając w tym względzie luki w materiale dowodowym.

Organ odwoławczy milczeniem pomija powód, dla którego dokumenty te, czyli zawiadomienie wystosowane w trybie art. 70c o.p. i pismo prokuratury z dnia 25 lipca 2018 r., zostały uznane przez Sąd za niewystarczające do ustalenia, czy bieg terminu przedawnienia został rzeczywiście zawieszony, w istocie jedynie negując konkluzję stanowiska Sądu w tym zakresie. Nie jest to prawidłowy sposób formułowania argumentacji skargi kasacyjnej, jeśli bowiem Naczelną Sąd Administracyjny nie może poddać kontroli toku rozumowania organu, nie ma podstaw do uwzględnienia zarzutu.

Należy podkreślić, że organ odwoławczy nie podnosi, że powody nieuwzględnienia przez Sąd zawiadomienia wystosowanego w trybie art. 70c o.p. i pisma

prokuratury z dnia 25 lipca 2018 r. za dowody wystarczające do ustalenia, czy doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, zostały przedstawione w sposób niezrozumiały czy niejednoznaczny. W takiej sytuacji prawidłowe konstruowanie wyводу skargi kasacyjnej powinno koncentrować się na wykazaniu bezzasadności tych powodów, a ich ignorowanie nie może prowadzić do rezultatów oczekiwanych przez organ. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ulega wątpliwości, że wskazane dokumenty zostały przez Sąd pierwszej instancji uznane za niewystarczające z tego powodu, że nie zapewniały organowi odwoławczemu – a w konsekwencji również sądowi administracyjnemu – możliwości samodzielnej oceny, czy przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. została spełniona. Dokumenty zawierające konstatację pochodzącą od innych organów, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, nie mogą w takiej sytuacji zastąpić dokumentów, które były podstawą takich konkluzji, to te ostatnie dokumenty bowiem powinny być przedmiotem oceny przy ustalaniu przez organ odwoławczy, czy może on rozstrzygać sprawę merytorycznie, czy też wystąpiła przeszkoda w tym względzie, z uwagi na upływ biegu terminu przedawnienia. Innymi słowy, według Sądu pierwszej instancji organ odwoławczy uchylił się od zebrania i oceny dowodów pierwotnych, ograniczając się do przyjęcia i zaakceptowania „w ciemno” oceny takich dowodów dokonanej przez inne organy. W badanej skardze kasacyjnej organ odwoławczy nie zaprzecza tej wersji wydarzeń, nie przedstawia też toku rozumowania, który usprawiedliwiałby takie działanie. W związku z tym nie wiadomo, dlaczego według organu odwoławczego mógł on zrezygnować z samodzielnej oceny, czy w okolicznościach sprawy zostały spełnione przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Nie powinno tymczasem ulegać wątpliwości, że to bezpośrednio do organu odwoławczego należał obowiązek zweryfikowania, czy w dacie wydawania decyzji był on w dalszym ciągu uprawniony do merytorycznego załatwienia sprawy. Bezkrytyczne przyjęcie stanowiska innych organów w tej kwestii trudno uznać za samodzielne zbadanie i ocenę spełnienia przesłanek do wydania merytorycznej decyzji w sprawie.

W takiej sytuacji, to, że w swojej skardze kasacyjnej organ odwoławczy w zasadzie ogranicza się do powtórzenia – już zakwestionowanego w zaskarżonym wyroku – poglądu, że znajdujące się w aktach dokumenty pozwalały na ustalenie, czy w sprawie zaszyły przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., należy uznać za gołosłowną polemikę ze stanowiskiem Sądu. Skoro organ nie zakwestionował wyводу Sądu pierwszej instancji dotyczącego istotności związku wszczętego postępowania karnego/karnoskarbowego z konkretnym zobowiązaniem podatkowym konkretnego podatnika, jak również nie zakwestionował podanych przez Sąd powodów, dla których wszczęcie śledztwa na mocy postanowienia

z dnia 23 sierpnia 2013 r. nie mogło zostać uznane za prowadzące do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sprawie, niezależnie od treści zawiadomienia wystosowanego w trybie art. 70c o.p. czy pisma prokuratury z dnia 25 lipca 2018 r., prosta negacja konkluzji Sądu, będącej logiczną konsekwencją niepodważonych w skardze kasacyjnej poglądów, nie może zostać uznana za skuteczne zakwestionowanie zgodności z prawem stanowiska Sądu pierwszej instancji. Organ jedynie zarzucił naruszenie, czy to art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p., czy to przepisów procedury podatkowej z zakresu gromadzenia i oceny dowodów, nie wykazał jednak istnienia zarzucanych w tym względzie uchybień, nie konfrontując bezpośrednio w sposób rzetelny wyводу Sądu z własnymi poglądami. Skoro natomiast organ odwoławczy nie przedstawił w skardze kasacyjnej toku rozumowania mającego przekonać Naczelny Sąd Administracyjny o niezgodności stanowiska Sądu pierwszej instancji z prawem, zarzuty kasacyjne w tym zakresie nie mogą zostać uwzględnione. Z tego powodu za bezzasadne należy uznać zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c o.p., jak i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 70 § 6 pkt 1, art. 70c, art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 127 o.p.

Bez znaczenia dla powyższej konstatacji jest to, że postanowienie o uzupełnieniu zarzutów mogłoby teoretycznie stanowić podstawę do przyjęcia, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Według Sądu pierwszej instancji postanowienie o wszczęciu śledztwa z dnia 23 sierpnia 2013 r. nie dotyczyło zobowiązań spółki, a zatem zawiadomienie z art. 70c o.p. o zawieszeniu z tego tytułu biegu terminu przedawnienia nie spełnia wymogu z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Z kolei o postanowieniu z dnia 12 czerwca 2018 r., na mocy którego doszło do przedstawienia zarzutów wiążących się z niewykonaniem zobowiązań objętych zaskarżoną decyzją, podatnik nie został zawiadomiony zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. (a przynajmniej brak jest w aktach sprawy dowodów w tym względzie). Sąd pierwszej instancji opowiedział się zatem za koniecznością pełnej korelacji między postępowaniem karnym/karnoskarbowym, które powoduje skutek z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a zawiadomieniem z art. 70c o.p. Organ odwoławczy nie próbuje w sposób kompleksowy usprawiedliwić poglądu, że zawiadomienie z art. 70c o.p. jest skuteczne, nawet jeśli zawiera informacje o wszczęciu śledztwa nierelevantnego dla biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych podatnika w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Stąd jedynie na marginesie warto zwrócić uwagę na stanowisko z uchwały z dnia 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18, w której Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że „Zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) informujące, że z określonym

co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wymienionej ustawy”. Podatnik musi zatem być w stanie na podstawie treści zawiadomienia z dnia 70c o.p. stwierdzić, z jakim – określonym co do daty – dniem doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za wskazany okres rozliczeniowy. Jeśli zatem podatnik został zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z dniem 26 sierpnia 2013 r., podczas gdy dopiero od dnia 12 czerwca 2018 r. wystąpiły przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (tj. związek postępowania karnego/karnoskarbowego z zobowiązaniem podatkowym podatnika), zawiadomienie z art. 70c o.p. nie dawało podatnikowi minimum rzetelnych informacji na temat dnia zawieszenia biegu terminu przedawnienia – wręcz przeciwnie, wprowadzało podatnika w tym względzie w błąd.

Na rozstrzygnięcie nie wpływa też twierdzenie organu odwoławczego, że przedstawienie zarzutów na podstawie postanowienia o uzupełnieniu zarzutów z dnia 12 czerwca 2018 r. doprowadziło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, gdyż należy je traktować jako zawiadomienie z art. 70c o.p. W tym względzie organ odwołał się do rozważań Trybunału Konstytucyjnego z wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11 i orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego kładącego nacisk na to, że konieczne jest, by podatnik był poinformowany o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, które wywoła ten skutek, że przedawnienie nie nastąpi. Organ zwrócił uwagę, że zgodnie z orzecznictwem poinformowanie takie może nastąpić nawet w wezwaniu do stawienia się w charakterze podejrzanego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy termin przedawnienia. Zdaniem organu odwoławczego oznacza to, że tym bardziej zawiadomienie takie następuje przez przedstawienie zarzutów.

Argumentacja organu w powyższym zakresie jest bezzasadna i nie świadczy o naruszeniu jakichkolwiek przepisów prawa przez Sąd pierwszej instancji. Przywołane przez organ odwoławczy orzecznictwo dotyczy bez wyjątku zobowiązań podatkowych powstałych na długo przed wejściem art. 70c o.p. w życie, w rezultacie czego sądy administracyjne dokonywały wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przy uwzględnieniu też wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, mając równocześnie na uwadze, że przed wydaniem wskazanego wyroku Trybunału, skutkującym wejściem w życie art. 70c o.p. (i zmiany treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p.) nie można było

wymagać od organów podatkowych/karnoskarbowych, by wystosowywały do podatników sformalizowane zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Stąd potrzeba odwoływania się do innych momentów, które można było ocenić jako uzyskanie przez podatnika wiedzy o wszczęciu postępowania karnego (karnoskarbowego) istotnego dla biegu terminu przedawnienia konkretnego zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to, że w 2018 r., wiele lat po wejściu w życie art. 70c o.p., możliwe było niestosowanie tego przepisu i w zamian tego odwoływanie się do uzyskania przez podatnika wiedzy o postępowaniu karnym (karnoskarbowym) w dowolny sposób. W okolicznościach niniejszej sprawy, w której bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych rozpoczynał się po wejściu w życie art. 70c o.p., nie powinno budzić wątpliwości, że zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, powinno być do podatnika skierowane. Co więcej, w toku postępowania odwoławczego organ odwoławczy nie miał takich wątpliwości, uznając, że takie zawiadomienie zostało skutecznie podatnikowi doręczone. To, że przekonanie to było błędne, nie oznacza, że tworzy się przez to możliwość poszukiwania „zastępczych” momentów uzyskania przez podatnika wiedzy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego/karnoskarbowego i utożsamiania takich momentów z zawiadomieniem z art. 70c o.p.

Inaczej od rozważonych wyżej zarzutów podniesionych przez organ odwoławczy należy ocenić zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 i art. 121 § 1 o.p. przez uznanie, że organ nienależycie uzasadnił decyzję, poprzez brak wyczerpującego wyjaśnienia jej podstawy prawnej. W tym zakresie organ odwoławczy trafnie zarzuca, że dokonał analizy możliwości orzekania po dniu 31 grudnia 2018 r., a to, że dokonana ocena była odmienna od tej przedstawionej przez Sąd pierwszej instancji, samo w sobie nie świadczy o braku wyjaśnienia podstawy prawnej decyzji. Należy się zgodzić z organem, że kwestia ewentualnego przedawnienia zobowiązań podatkowych objętych decyzją była przez organ odwoławczy rozważana. Potwierdza to również Sąd pierwszej instancji w części historycznej uzasadnienia wydanego przez siebie wyroku (...). Z wywodu Sądu wynika, że organ odwoławczy analizował wystąpienie w sprawie przesłanek z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., odniósł się też do kwestii zawiadomienia z art. 70c o.p. To, że według Sądu stanowisko organu w tym zakresie nie miało usprawiedliwienia prawnego, nie oznacza, że organ odwoławczy nienależycie uzasadnił zaskarżoną decyzję, czy niewyczerpująco wyjaśnił jej podstawę prawną w zakresie wystąpienia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia spornych w sprawie zobowiązań podatkowych. Przedstawiony przez Sąd pierwszej instancji tok rozumowania sugeruje, że stwierdzenie uchybienia art. 210 § 1

pkt 6 w zw. z art. 124 o.p. było nie tyle samodzielnym uchybieniem proceduralnym organu odwoławczego, lecz stanowiło nierozdzieloną część innych nieprawidłowości. Według Sądu organ nie dysponował wystarczającym materiałem dowodowym – a więc nie ustalił prawidłowo stanu faktycznego – w zakresie wystąpienia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, w rezultacie stwierdzając uchybienie przepisom dotyczącym gromadzenia i oceny dowodów. Nieprzedstawienie tego zagadnienia w uzasadnieniu decyzji w satysfakcjonującym Sąd zakresie stanowiło według Sądu mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 i art. 121 § 1 o.p., jednak Sąd nie wskazał jednoznacznie, czego w uzasadnieniu decyzji brakowało, skoro kwestia przedawnienia niewątpliwie była rozważana. Uzasadnienie decyzji organu podatkowego nie może zostać uznane za wadliwe tylko i wyłącznie dlatego, że prezentuje merytoryczne stanowisko, które jest uznane za nieprawidłowe, czy przez podatnika, czy przez sąd administracyjny. Wywód przedstawiony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku świadczy natomiast o tym, że stwierdzenie uchybienia art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 i art. 121 § 1 o.p. miało charakter wtórny względem innych stwierdzonych naruszeń prawa. Sąd nie wykazał w związku z tym, że w tym względzie doszło do uchybienia proceduralnego organu odwoławczego, które uzasadniało zastosowanie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a.

Powyższe pozostaje jednak bez wpływu na rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu kasacyjnym, w zakresie objętym skargą kasacyjną organu odwoławczego. Organowi nie udało się wykazać, że w sprawie zagadnienie możliwości merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy po dniu 31 grudnia 2018 r. zostało w pełni ustalone, tj. że materiał dowodowy był w tym względzie kompletny i pozwalał na ustalenie wystąpienia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a jego ocena nie wykraczała poza granice swobodnej oceny dowodów z art. 191 o.p. W takiej sytuacji uchylenie zaskarżonej decyzji w części obejmującej VAT spółki za poszczególne miesiące od kwietnia do listopada 2013 r. należy uznać za prawidłowe i zgodne z prawem, niezależnie od tego, czy Sąd pierwszej instancji miał wystarczające podstawy do stwierdzenia uchybienia art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 124 o.p., czy też nie.

Skarga kasacyjna Syndyka zasługuje na uwzględnienie, choć nie wszystkie jej zarzuty są usprawiedliwione.

W pierwszym rzędzie należy zwrócić uwagę, że Syndyk trafnie zarzuca, że brak było podstaw do oddalenia skargi w zakresie rozliczeń spółki w VAT za luty i marzec 2013 r., w tym zakresie bowiem stan faktyczny i prawny jest tożsamy z innymi (poza grudniem) miesiącami 2013 r., w odniesieniu do których Sąd uchylił zaskarżoną decyzję z uwagi na wątpliwości dotyczące możliwego

przedawnienia zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy. Dla porządku należy zwrócić uwagę, że Sąd pierwszej instancji nie wypowiedział się w żaden sposób na temat powodu oddalenia skargi Syndyka w części dotyczącej VAT za luty i marzec 2013 r., a treść uzasadnienia wyroku sugeruje, że być może nie było intencją Sądu oddalenie skargi w tej części. W tym względzie można wskazać np. na początek pkt 3.13. uzasadnienia zaskarżonego wyroku, gdzie Sąd wskazał: „W pozostałym zakresie, to jest dotyczącym grudnia 2013 r. i poszczególnych okresów rozliczeniowych 2014 r. i 2015 r. Sąd oddalił skargę”, czy wielokrotne odwoływanie się – w części uzasadnienia dotyczącej przyczyn częściowego uchylenia zaskarżonej decyzji – do jednej kategorii „zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za okresy 2013 r. do listopada 2013 r.” (por. początek pkt 3.5. uzasadnienia, koniec pkt 3.7., a zwłaszcza ostatni akapit pkt 3.12., gdzie Sąd przy formułowaniu wskazań dla organu odwoławczego trzykrotnie odwołuje się do zwrotu „okresy 2013 r. do listopada 2013 r.” lub analogicznego). Oczywiście, jak już zwrócono uwagę wyżej, Syndyk nie zarzucił Sądowi uchybienia art. 141 § 4 p.p.s.a., stąd brak jest podstaw do rozważania, czy uzasadnienie wyroku w badanym względzie narusza ten przepis, niemniej Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko Syndyka, że w okolicznościach badanej sprawy Sąd pierwszej instancji dopuścił się uchybienia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez niezastosowanie dokonanej przez siebie wykładni tego przepisu do wszystkich okresów rozliczeniowych VAT, w odniesieniu do których potencjalnie mogło to mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia, tj. do wszystkich objętych zaskarżoną decyzją miesiące 2013 r. (poza grudniem 2013 r.). Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzega powodów, które w analogicznym stanie faktycznym i prawnym (ten sam termin przedawnienia, to samo zawiadomienie w trybie art. 70c o.p., itp.) usprawiedliwiłyby odmienne potraktowanie zobowiązań spółki za luty i marzec 2013 r. od zobowiązań za inne okresy rozliczeniowe 2013 r., co do których zaskarżona decyzja została uchylona. Przyczyną taką nie może być to, że w odniesieniu do lutego i marca 2013 r. modyfikacji przez organy podatkowe podległa tylko kwota podatku naliczonego do przeniesienia na następny miesiąc (organ nie określił spółce zobowiązania podatkowego w VAT) – w tym względzie wystarczy wskazać na stanowisko przedstawione w uchwale z dnia 29 czerwca 2009 r., I FPS 9/08, z której wynika, że instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego odnosi się do wszystkich możliwych efektów rozliczenia podatku VAT, z wykorzystaniem jego konstrukcji naliczenie – odliczenie, za dany okres rozliczeniowy (por. zwłaszcza punkt 9.13 uzasadnienia uchwały), a więc również do kwoty podatku naliczonego do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy (por. też np. wyrok NSA z dnia 7 października 2014 r., I FSK 1501/13).

Wymaga natomiast podkreślenia, że obecnie brak jest podstaw do uwzględnienia twierdzeń Syndyka, że w odniesieniu do rozliczenia w VAT za luty i marzec 2013 r. doszło do przedawnienia zobowiązań spółki – Syndyk zdaje się nie dostrzegać tego, że powodem częściowego uchylenia decyzji przez Sąd pierwszej instancji nie było pozytywne przesądzenie, że w tym zakresie doszło do upływu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki, lecz jedynie stwierdzenie, że organ odwoławczy niewystarczająco ustalił, czy możliwe było wydanie decyzji po dniu 31 grudnia 2018 r. – choć oczywiście wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. miała dla konkluzji Sądu istotne znaczenie, bezpośrednio podstawą uwzględnienia skargi był art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., a więc stwierdzone uchybienia proceduralne, nie naruszenie prawa materialnego. Skoro istotą zarzutu skargi kasacyjnej w tym względzie jest niejednolite potraktowanie zobowiązań podatkowych spółki za okresy rozliczeniowe do listopada 2013 r., bezpodstawnie Syndyk oczekuje od Naczelnego Sądu Administracyjnego dalej idącego rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązań w VAT za luty i marzec 2013 r., niż rozstrzygnięcie Sądu pierwszej instancji za pozostałe (poza grudniem) miesiące 2013 r.

Nie ma podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia art. 134 § 1 w zw. z art. 3 § 1 i 2 pkt 2 p.p.s.a. przez oddalenie skargi co do okresów rozliczeniowych luty oraz marzec 2013 r. Warto zaznaczyć, że uzasadnienie skargi kasacyjnej w tym względzie jest skąpe i sprowadza się zasadniczo do cytatów z uzasadnienia zaskarżonego wyroku oraz konstatacji, że niezasadne było odmienne potraktowanie rozliczeń za luty i marzec 2013 r. od innych (poza grudniem) miesięcy 2013 r. Syndyk w żaden sposób nie nawiązuje do treści art. 3 § 1 i 2 pkt 2 p.p.s.a., natomiast nawiązanie do uchybienia art. 134 § 1 p.p.s.a. jest zdawkowe i ogranicza się do stwierdzenia że Sąd błędnie odniósł się do zakresu zaskarżenia lub go w sposób nieuprawniony zawęził. Odnosząc się do tego lakonicznego argumentu, wystarczy wskazać, że Sąd pierwszej instancji niewątpliwie rozstrzygnął sprawę również co do rozliczeń spółki w VAT za luty i marzec 2013 r., co jednoznacznie wynika z sentencji zaskarżonego wyroku, w której Sąd wymienił wprost okresy rozliczeniowe, co do których uchylił zaskarżoną decyzję (pkt 1), po czym wskazał, że „w pozostałym zakresie oddala skargę” (pkt 2). Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł w związku z tym podstaw do uznania, że Sąd pierwszej instancji nie rozstrzygnął w granicach sprawy. Ewentualne uchybienia proceduralne związane bądź z brakami uzasadnienia wyroku co do rozliczeń za luty i marzec 2013 r. bądź z niejednolitym potraktowaniem tych okresów rozliczeniowych i innych miesięcy 2013 r. (poza grudniem) nie oznaczają, że doszło do naruszenia art. 134 § 1 p.p.s.a. przez „błędne odniesienie się do zakresu zaskarżenia lub jego nieuprawnione zawężenie”.

Nie zasługują na uwzględnienie zarzuty związane z niedostrzeżeniem przez Sąd pierwszej instancji naruszeń przez organ odwoławczy art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122 i art. 124, a także art. 210 § 1 pkt 6 oraz § 4 o.p. Zarzuty kasacyjne w tym zakresie zostały skonstruowane przez powierzchowne dostosowanie zarzutów skargi do obecnego etapu postępowania, podobnie kosmetycznym poprawkom podległo w tym względzie uzasadnienie środka prawnego. Największe różnice między skargą a skargą kasacyjną w badanym zakresie to usunięcie fragmentu uzasadnienia dotyczącego błędnej oceny wyjaśnień zarządcy, czy niedokonania oceny zgromadzonego materiału dowodowego co do części kontrahentów (mimo pozostawienia relewantnej części zarzutu w *petitum* skargi kasacyjnej) oraz modyfikacja wyводу dotyczącego przykładu merytorycznej oceny dokumentów mających świadczyć o wykonaniu spornych usług (poprzez podniesienie, że Sąd powinien był odnieść się do tego fragmentu skargi, mimo że przykład dotyczył usług świadczonych w 2013 r. – do kwestii tej odniesiono się już wyżej, w ostatnim akapicie pkt 7 niniejszego uzasadnienia). Tak nieznaczne zmiany argumentacji przedstawionej w skardze powodują, że Syndyk nie odniósł się w żaden sposób do wyводу Sądu pierwszej instancji, w którym Sąd zbadał merytorycznie zasadność przywołanych zarzutów uchybienia przepisom procedury. Sąd jasno, czytelnie i szczegółowo wskazał powody, dla których zarzuty naruszenia przepisów procedury – w odniesieniu do okresów rozliczeniowych od listopada 2013 r. do kwietnia 2015 r. – uznał za bezzasadne (por. zwłaszcza pkt 3.16.–3.21. uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Skoro Syndyk zaniechał bezpośredniej konfrontacji własnego stanowiska z argumentacją Sądu pierwszej instancji, należy uznać, że argumentacji tej nie podważył, a w rezultacie związany granicami skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny nie ma podstaw do domyślania się powodów, dla których Syndyk uważa wywód Sądu w tym względzie za błędny. Jak już wyjaśniono wyżej, zignorowanie stanowiska Sądu pierwszej instancji i powielenie fragmentu skargi, który był przez Sąd pierwszej instancji analizowany, nie może skutkować ponowną oceną tej argumentacji skargi przez Naczelny Sąd Administracyjny. Zadaniem strony decydującej się na wniesienie skargi kasacyjnej jest wykazanie, że Sąd pierwszej instancji naruszył prawo, co jest niemożliwe, jeśli strona ignoruje poglądy przedstawione przez Sąd w określonym zakresie, jak w badanym przypadku. Z tego względu zarzuty uchybienia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 187 § 1 i art. 191 w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122 i art. 124, a także art. 210 § 1 pkt 6 oraz § 4 o.p. nie mogą zostać uwzględnione.

W związku z bezzasadnością zarzutów procesowych związanych z niedostrzeżeniem przez Sąd uchybień proceduralnych organu odwoławczego, należy uznać, że w zakresie, który podlegał merytorycznej analizie Sądu pierwszej

instancji, stan faktyczny sprawy nie został przez Syndyka skutecznie podważony. W okolicznościach sprawy dotyczy to przede wszystkim przesądzenia, że sporne usługi nie zostały w ogóle wykonane lub nie miały związku z działalnością gospodarczą spółki, gdyż to ta kwestia została przez Sąd uznana za istotę sporu. Należy jednak równocześnie zauważyć, że z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd pierwszej instancji akceptuje inne aspekty ustaleń faktycznych, niemających jednak w jego ocenie istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia. W tym względzie należy przede wszystkim zwrócić uwagę na ustalenie, że rozliczenie przez spółkę pustych faktur (i faktur niezwiązanych z działalnością opodatkowaną spółki) ściśle związane było z zorganizowanym procederem przestępczym zarządcy i grupy skupionych wokół niego osób i podmiotów, mającym na celu wyprowadzenie środków finansowych z majątku spółki, jak i to, że szkoda w majątku spółki powstała w następstwie władczej ingerencji państwa w sferę interesów majątkowych spółki, gdyż to organ państwa pozbawił spółkę zarządu własnym majątkiem, powierzając ten zarząd konkretnej osobie, która swoimi działaniami doprowadziła do powstania uszczerbku majątkowego. Sąd kilkakrotnie wskazał też na brak wiedzy pracowników spółki na temat opisanego w uzasadnieniu wyroku proceduru. Sąd zaznaczył np., że w celu obsługi proceduru założone były przez zarządcę odrębne rachunki bankowe, do których nie mieli dostępu pracownicy i w odniesieniu do których sprawozdania finansowe były sporządzane przez osobę związaną z zarządcą, nie przez pracowników. Sąd wskazał też, że w strukturach spółki funkcjonowały jednostki organizacyjne, w ramach których pracownicy przygotowywali i sporządzali analizy, sprawozdania i raporty o charakterze ekonomicznym, gospodarczym, finansowym, czy księgowym; część z tych opracowań była – bez wiedzy pracowników spółki – wykorzystana jako rzekomy dowód wykonania spornych usług przez podmioty zewnętrzne. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że zdaniem Sądu okoliczności te nie mają znaczenia dla przesądzenia o zasadności odmowy w sprawie prawa do odliczenia przez spółkę podatku naliczonego ze spornych faktur zakupowych. Jednakże w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, choć Syndykowi nie udało się zakwestionować stanowiska Sądu, że sporne usługi nie zostały w ogóle wykonane lub nie miały związku z działalnością gospodarczą spółki, całokształt okoliczności faktycznych sprawy może świadczyć o braku podstaw do zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ u.p.t.u. i niezastosowania art. 86 ust. 1 u.p.t.u. Konstatacja taka może być bowiem – zależnie od okoliczności sprawy – wynikiem uwzględnienia przy dokonywaniu wykładni tych przepisów prawa materialnego unijnych zasad proporcjonalności i neutralności VAT, w kontekście wypracowanej w unijnym orzecznictwie koncepcji dobrej wiary podatnika. Kwestia ta nie była przez Sąd pierwszej instancji rozważana

w przedmiotowej sprawie, co w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego doprowadziło – w specyficznych okolicznościach sprawy – do naruszenia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u., przez błędną wykładnię tych przepisów, co z kolei skutkowało ich niewłaściwym zastosowaniem. Uwzględnienie zarzutów kasacyjnych ze skargi kasacyjnej Syndyka w tym zakresie (choć z innych względów niż wskazane na uzasadnienie tych zarzutów) uzasadnia uchylenie pkt 2 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do poszczególnych okresów rozliczeniowych w VAT od grudnia 2013 r. do kwietnia 2015 r.

Dla porządku należy zaznaczyć, że co do zasady nie ma potrzeby badania dobrej wiary/należytej staranności podatnika w przypadku, gdy rozliczone przez niego faktury są puste *sensu stricte*. W sprawach dotyczących prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego z faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych ustalenie bowiem, że transakcja dokonana została wyłącznie „na papierze”, tj. nie doszło w rzeczywistości w ogóle do dokonania dostawy towaru (wykonania usługi) opisanej na fakturze, skutkuje brakiem potrzeby badania, czy odbiorca takiej faktury działał w dobrej wierze, bo co do zasady w takim przypadku zła wiara podatnika jest oczywista, gdyż podatnik wie, że nie otrzymał zafakturowanej dostawy/usługi. Konieczność badania należytej staranności podatnika występuje zatem wtedy, gdy fikcyjność faktury jest „częściowa” (tj. np. dostawy towaru dokonał inny podmiot niż wystawca faktury albo będący przedmiotem dostawy towar nie odpowiadał temu, który został opisany na fakturze), gdyż wtedy jest możliwe, że podatnik przyjmujący taką fakturę nie jest świadomy, że jej treść nie odpowiada rzeczywistości.

Przypomnienie powyższego było konieczne, ponieważ w sprawie Sąd pierwszej instancji zaakceptował stan faktyczny, w świetle którego sporne faktury nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ u.p.t.u., gdyż opisane w nich usługi nie zostały w ogóle wykonane (faktury są fikcyjne zarówno w aspekcie przedmiotowym, jak i podmiotowym). Co do zasady Sąd pierwszej instancji byłby w takiej sytuacji usprawiedliwiony do odstąpienia od rozważania kwestii działania podatnika w dobrej wierze (z należytą starannością). Okoliczności badanej sprawy są jednak wysoce specyficzne, gdyż spółka jest w istocie ofiarą procederu przestępczego popełnionego na jej szkodę przez zarządcę i związane z nim osoby. Jak trafnie wskazał Sąd pierwszej instancji, powołując się na przepisy prawa upadłościowego, zarządca jest zastępcą pośrednim, który działa we własnym imieniu, lecz na rachunek spółki, a jego działania są dla spółki wiążące i odnoszą bezpośredni skutek wobec jej masy majątkowej, na co spółka nie ma wpływu. Nie mamy tu zatem do czynienia z typową sytuacją, gdy podatnik świadomie przyjmuje pustą fakturę, wiedząc, że opisana w fakturze czynność nie została wykonana.

Warto w związku z tym również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwalczanie ewentualnych oszustw i nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT oraz że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (por. np. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 29 kwietnia 2004 r., C-487/01 i C-7/02, pkt 76; a także z dnia 2 lipca 2020 r., C-835/18, pkt 38). Wielokrotnie też Trybunał wyrażał stanowisko, że nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (por. np. wyrok z dnia 27 września 2007 r., C-409/04, pkt 65). Z tego względu cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym uzasadnia niekiedy wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi, w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią, musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności (pkt 58). W odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał kilkakrotnie stwierdził, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia celu realizowanego przez prawo krajowe w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. w szczególności wyrok w sprawie C-409/04, pkt 52; wyrok z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie C-271/06, pkt 19). Zatem, o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. wyrok z dnia 11 maja 2006 r., C-384/04, pkt 30; wyrok w sprawie C-271/06, pkt 20). Rozwinięcia tego stanowiska, wraz z zaakcentowaniem, że ocena konkretnych okoliczności sprawy, w tym konstrukcja miernika należytej staranności, na zasadzie proporcjonalności należy do sądów krajowych, Trybunał dokonał m.in. w wyroku z dnia 21 grudnia 2011 r., C-499/10, z którego wprost wynika, że bezwarunkowe przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności przez przedstawienie dowodu, że nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (por. pkt 24; zob. też wyrok w sprawie C-271/06, pkt 23). Bezwarunkowość nie oznacza natomiast, że sprzeczne z prawem Unii jest wymaganie, aby osoba ta przedsięwzięła wszystkie środki, których zastosowania można

od niej racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez nią czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (por. pkt 25 wyroku w sprawie C-499/10). Ocena tych okoliczności należy natomiast każdorazowo do sądu krajowego, przy czym określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT – zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku (por. też wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, pkt 59 i powołane w wyroku orzecznictwo).

Kluczową kwestią w badanej sprawie, której nie dostrzegł Sąd pierwszej instancji, jest zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego to, czy zarządca, na którego ustanowienie spółka nie miała wpływu, i nad którego działaniami nie sprawowała nadzoru, może być uznany za osobę trzecią w powyżej przedstawionym rozumieniu, czy też nie (ewentualnie, czy możliwe jest – dla celów badania należytej staranności odbiorcy faktury – odrębne traktowanie działań zarządcy i powiązanych z nim osób od stanu świadomości oraz zachowania samej spółki względem transakcji udokumentowanych spornymi fakturami). Sąd pierwszej instancji co prawda dokonał oceny wzajemnych relacji między zarządcą a spółką, uczynił to jednak wyłącznie na tle regulacji Prawa upadłościowego i Kodeksu cywilnego, nie na gruncie przepisów regulujących VAT – również w kontekście wykładni prounijnej i prokonstytucyjnej – co było jego podstawową powinnością.

Choć oczywiste jest, że co do zasady „osobą trzecią”, o której mowa w przywołanych wyrokach Trybunału Sprawiedliwości, będzie inny podatnik VAT (np. wystawca kwestionowanej przez organy podatkowe faktury), w najnowszym orzecznictwie Trybunału pojawił się pogląd usprawiedliwiający odrębne traktowanie podatnika i osoby, która korzystając ze swojego związku z podatnikiem wykorzystuje jego dane bez jego wiedzy i zgody w celu popełnienia oszustwa podatkowego. Mowa tu o wyroku z dnia 30 stycznia 2024 r., C-442/22. Stan faktyczny, na gruncie którego został wydany wskazany wyrok, odbiega znacznie od stanu faktycznego niniejszej sprawy, niemniej – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – istnieją pewne, godne uwagi podobieństwa. Trybunał rozważał mianowicie, czy art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE) należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego artykułu. Sporne w tej sprawie faktury – podobnie jak w obecnie badanej przez Sąd – zostały wystawione

w celu popełnienia oszustwa, choć w sprawie rozstrzyganej przez Trybunał kwoty VAT zostały fikcyjnie zafakturowane, aby umożliwić adresatom tych faktur uzyskanie prawa do odliczenia tego VAT w sposób noszący znamiona oszustwa, podczas gdy w okolicznościach niniejszej sprawy podstawowym celem zorganizowanej wokół zarządcy grupy było wyprowadzenie ze spółki środków pieniężnych w celu wzbogacenia osób i podmiotów powiązanych z zarządcą. Rozważając okoliczności badanej przez siebie sprawy, Trybunał uznał, że brzmienie art. 203 dyrektywy 2006/112/WE nie pozwala odpowiedzieć na pytanie, kto jest „osobą, która wykazuje VAT” w rozumieniu tego art. 203, w sytuacji gdy przywłaszczono sobie dane identyfikacyjne do celów podatkowych widniejącego na fakturze wystawcy faktury będącego podatnikiem VAT, a faktura ta jest fałszywą fakturą wystawioną w celu dokonania oszustwa w zakresie VAT przez pracownika tego podatnika. Wyrażenie „każda osoba”, ze względu na jego ogólny i niezróżnicowany charakter, może bowiem odnosić się zarówno do podatnika, jak i do pracownika (pkt 28). Zdaniem Trybunału sprzeczne z uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT celem, jakim jest zwalczanie ewentualnych oszustw i nadużyć, byłoby interpretowanie art. 203 dyrektywy 2006/112/WE w ten sposób, że to widniejący na fakturze wystawca faktury wykazującej VAT w sposób stanowiący oszustwo, którego tożsamość jako podatnika VAT została przywłaszczona, jest „osobą, która wykazuje VAT” w rozumieniu owego art. 203, jeżeli wystawca ten działa w dobrej wierze, a organ podatkowy zna tożsamość osoby, która rzeczywiście wystawiła tę fałszywą fakturę. W takiej sytuacji to właśnie tę ostatnią osobę należy uznać za „osobę, która wykazuje VAT” w rozumieniu wspomnianego art. 203 (pkt 29–30). W badanej przez Trybunał sprawie pracownica wykorzystała dane swojego pracodawcy bez jego wiedzy i zgody do wystawiania fałszywych faktur wykazujących VAT i przedstawiających tego ostatniego jako podatnika w celu niezgodnej z prawem sprzedaży tych faktur, tak aby nabywcy mogli w sposób nieuzasadniony skorzystać z prawa do odliczenia nienależnego VAT. Pracownica ta była odpowiedzialna za wystawianie faktur i była w szczególności uprawniona do wystawiania faktur VAT poza informatycznym systemem fakturowania, bez konieczności uzyskania dodatkowej zgody swojego pracodawcy. Organ podatkowy uznał zatem, że pracodawca ten uchybił ciążącemu na nim obowiązкови nadzoru i że jego niedbalstwo uniemożliwiło mu wykrycie stanowiących oszustwo praktyk jego pracownicy i zapobieżenia im. Organ ten uznał w konsekwencji, że to wspomnianego pracodawcę należy uznać za osobę, która wykazała VAT w rozumieniu art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, i że w związku z tym jest on zobowiązany do zapłaty VAT wskazanego na spornych fakturach (pkt 31–32). Trybunał za trafne uznał odwołanie się w takiej sytuacji do koncepcji należytej staranności podatnika, ukształtowanej

na gruncie zagadnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego, stwierdzając, że obowiązek należytej staranności powinien w ramach art. 203 dyrektywy 2006/112/WE ciążyć na pracodawcy w odniesieniu do jego pracownika, w szczególności gdy pracownik ten jest zobowiązany do wystawiania faktur VAT w imieniu i na rzecz swojego pracodawcy. W związku z tym nie można zdaniem Trybunału uznać takiego pracodawcy będącego podatnikiem VAT za działającego w dobrej wierze, jeżeli nie dochował on należytej staranności wymaganej w celu kontrolowania działań swojego pracownika i uniknięcia w ten sposób możliwości wykorzystania przez tego pracownika jego danych identyfikacyjnych do celów VAT do wystawiania fałszywych faktur w celu popełnienia oszustwa. W takiej sytuacji pracodawcy można przypisać noszące znamiona oszustwa działania jego pracownika, w związku z czym należy uznać, że jest on osobą, która wykazała VAT na spornych fakturach w rozumieniu tego art. 203 (por. pkt 32–35). Podsumowując swoje rozważania, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że art. 203 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika.

Mimo znacznych rozbieżności stanów faktycznych między przywołaną sprawą a obecnie rozpatrywaną, można poczynić na kanwie powyższego orzeczenia (przy uwzględnieniu wcześniej przywołanych wyroków) kilka uogólnionych uwag:

1) wykorzystywanie przez osobę dopuszczającą się oszustwa podatkowego pozycji zajmowanej u podatnika w celu dokonania tego oszustwa i posługiwanie się w tym celu danymi podatnika, nie oznacza automatycznie, że podatnik poniesie konsekwencje podatkowe takich działań;

2) dla przypisania podatnikowi negatywnych konsekwencji podatkowych oszukańczych działań powiązanej z podatnikiem osoby posługującej się w celu popełnienia oszustwa danymi podatnika, konieczne jest ustalenie, czy podatnik dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań takiej osoby (analogicznie jak w przypadku wymogu dochowania należytej staranności w relacji z osobą trzecią, np. nierzetelnym kontrahentem);

3) w przypadku stwierdzenia, że podatnik nie tylko nie wiedział i nie wyraził zgody na oszukańcze działania, ale nie miał możliwości – nawet przy dochowaniu należytej staranności – skutecznego skontrolowania działań osoby dopuszczającej się oszustwa, a w konsekwencji uniknięcia lub wykrycia

oszukiwczego procederu, wyciągnięcie wobec podatnika negatywnych konsekwencji podatkowych oszustwa byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności;

4) ponieważ konieczne jest, by rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi, w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią, odpowiadało zasadzie proporcjonalności, stwierdzenie wystąpienia przypadku opisanego w pkt 3 skutkuje potrzebą uwolnienia podatnika od następstw oszukiwczego działania osoby trzeciej, na które podatnik nie miał żadnego wpływu.

W badanej obecnie sprawie odpowiednie uwzględnienie przywołanego wyżej orzecznictwa przy dokonywaniu wykładni art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u., powinno było doprowadzić Sąd pierwszej instancji do kompleksowego rozważenia ewentualnego spełnienia przez spółkę przesłanki działania z należytą starannością w odniesieniu do spornych usług, a także wzięcia pod uwagę zasady proporcjonalności przy ocenie zasadności odmowy przyznania spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego z zakwestionowanych faktur.

Ponieważ kwestia ta nie była przedmiotem rozważań Sądu pierwszej instancji, należy uznać, że doszło do istotnego uchybienia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u., wymagającego uchylenia pkt 2 zaskarżonego wyroku (w zakresie dotyczącym poszczególnych okresów rozliczeniowych od listopada 2013 r. do kwietnia 2015 r.) i przekazania w tym zakresie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

Wymaga nadmienienia, że choć w rozpatrywanej skardze kasacyjnej Syndyk nie zarzucił naruszenia zasady proporcjonalności, nie przedstawił też wyводу dotyczącego możliwości uwolnienia spółki od odpowiedzialności za rozliczenie spornych faktur z uwagi na prounijną wykładnię art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u. (zamiast tego, zarzut uchybienia tym przepisom prawa materialnego oparty jest głównie na chybionym wywodzie o realności spornych usług), w uzasadnieniu skargi kasacyjnej mocno podkreślana jest wyjątkowość sytuacji spółki, w tym przede wszystkim pozbawienie jej możliwości dysponowania własnym majątkiem, samodzielnego zawierania umów, czy dysponowania funduszami. Syndyk zaznacza, że spółka została efektywnie pozbawiona możliwości korygowania działań zarządcy i jego wspólników, mimo że efekty tych działań odnoszone były bezpośrednio na jej rzecz, nie miała zatem możliwości obrony przed niekorzystnymi i sprzecznymi z prawem działaniami zarządcy. Oceniając zatem zarzuty kasacyjne w ich całości, należy uwzględnić stanowisko Syndyka jako świadczące o skutecznym zarzucie uchybienia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w powyżej opisany sposób.

Dodatkowo Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że w okolicznościach sprawy Sąd pierwszej instancji niedostatecznie uwzględnił przy wydawaniu

zaskarżonego orzeczenia zasadę demokratycznego państwa prawa z art. 2 Konstytucji RP. Przepis ten przewiduje stojącą wysoko w hierarchii zasad konstytucyjnych zasadę państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego. W okolicznościach sprawy istotne jest zwłaszcza ostatnie z tych oznaczeń. W ocenie Sądu należy podzielić pogląd, że zasada państwa sprawiedliwego powinna być rozumiana szeroko, tj. „postulat sprawiedliwości odnosi się zarówno do treści tworzonego prawa (zob. A. Domańska, *Zasady sprawiedliwości społecznej we współczesnym polskim prawie konstytucyjnym*, Łódź 2001, s. 138), jak i jego rozumienia i stosowania w praktyce. «Idea prawa-miecza steruje praktykę prawa w kierunku legalizmu biurokratycznego» (E. Łętowska, *Trudności w przyswajaniu...*, s. 199)” (M. Zubik, W. Sokolewicz /w:/ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, wyd. II, pod red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 2). Przepis art. 2 Konstytucji RP, określając podstawowe i szczególnie doniosłe cechy ustroju państwa polskiego, stanowi „niezwykle ważną dyrektywę” w zakresie stanowienia i stosowania prawa (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., Ts 216/04). „Stosowanie prawa jest z reguły poprzedzone jego wykładnią, zaś zasada z art. 2 stanowi «klucz do czytania innych przepisów prawnych» (J. Jaskiernia, *Rozumienie niektórych norm...*, s. 10), czyli, w innym sformułowaniu, ważną dyrektywę interpretacyjną o niemal uniwersalnym znaczeniu i zastosowaniu (por. Z. Witkowski, /w:/ *Prawo...*, s. 90; S. Wronkowska, *Klauzula państwa...*, s. 17).” (M. Zubik, W. Sokolewicz /w:/ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, wyd. II, pod red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 2). W okolicznościach sprawy, w której – jak przyznaje Sąd pierwszej instancji – narzucony spółce przez organ państwa zarządca swoimi działaniami doprowadził do tak znacznej szkody na majątku spółki, poprzez wyprowadzenie z niej, tytułem „zapłaty” za fikcyjne faktury kosztowe wielomilionowych kwot, że z tzw. upadłości układowej musiała ona przejść w upadłość likwidacyjną, zasada demokratycznego państwa prawa powinna być uwzględniona przy rozważaniu, czy Państwo jest usprawiedliwione w domaganiu się dalszych kwot z majątku spółki w sytuacji, gdy nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych spółki zostały spowodowane przez działania zarządcy, bez wiedzy i zgody spółki. W swojej skardze kasacyjnej Syndyk podnosi, że „podmioty wystawiające sporne faktury dokonywały własnych rozliczeń podatkowych i regulowały wynikający z nich VAT należny”, a Skarb Państwa, zamiast udzielić spółce ochrony „dochodzi od niej zwrotu wielomilionowych kwot podatku naliczonego, które to odpowiadają wpłaconemu już na jego rzecz podatkowi należnemu”, a zatem „chce otrzymać tę samą wartość ekonomiczną ponownie, tym razem od nabywcy (tu będącego poszkodowanym przestępstwem”. Naczelny Sąd Administracyjny nie widzi na obecnym etapie postępowania potrzeby

weryfikowania twierdzeń o rozliczeniu się przez wystawców spornych faktur z wykazanego na wystawianych fakturach podatku (który, oczywiście, zwłaszcza w przypadku niewykonania usług, nie będzie podatkiem należnym, a co najwyżej kwotą z art. 108 ust. 1 u.p.t.u.) w związku z uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania. Niemniej należy pamiętać, że spółka została w istocie okradziona z kwot brutto wykazanych w fakturach (cała kwota była uiszczana na rzecz wystawców faktur), a zatem przyznanie jej prawa do odliczenia kwot podatku, który „podszył się” pod podatek naliczony w tym zakresie, nie tyle byłby dla niej korzyścią podatkową, co zmniejszyłby wyrządzoną jej majątkowi szkodę. W przeciwnym razie, tj. zobowiązania spółki do zwrotu kwot rozliczonych przez nią jako podatek naliczony z zakwestionowanych faktur, doszłoby do dalszego pokrzywdzenia spółki, poprzez obciążenie ją następstwem popełnionego wobec niej przestępstwa. Obciążanie przez organy państwa konsekwencjami finansowymi przestępstwa ofiary tego przestępstwa jawi się jako godzące w elementarne poczucie sprawiedliwości, a w konsekwencji stosowanie prawa materialnego dokonywane w kontekście zasady demokratycznego państwa prawa z art. 2 Konstytucji RP, powinno zmierzać do niwelowania takich, rażąco niesprawiedliwych rezultatów. Nie wystarczy odwoływanie się do przepisów prawa karnego, cywilnego, czy upadłościowego, jak zrobił to Sąd pierwszej instancji, opisując reżimy odpowiedzialności, którym mogą podlegać zarządca czy sędzia komisarz, stanowisko Sądu bowiem w istocie sprowadziło się do stwierdzenia, że spółka musi zapłacić Skarbowi Państwa kwoty „podszywające się” pod podatek naliczony, a sprawiedliwości spółka może dochodzić wyłącznie w innych postępowaniach, nawet w sytuacji, gdy organy państwa niewątpliwie przyczyniły się do wiktymizacji spółki (poprzez odebranie jej własnego zarządu i upoważnienie do prowadzenia jej spraw zarządcy, który okazał się nierzetelny, i powierzenie nadzoru nad zarządcą sędziemu, który tego nadzoru nie wykonał).

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że pominięcie w procesie stosowania prawa nie tylko unijnej zasady proporcjonalności (wymagającej rozłożenia ryzyka między podatnikiem a organami podatkowymi za nierzetelne działania osób trzecich), ale również konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa, doprowadziło Sąd pierwszej instancji do naruszenia prawa materialnego, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u., przez błędną wykładnię i w konsekwencji błędne zastosowanie w badanej sprawie.

Chybione jest natomiast odwoływanie się w skardze kasacyjnej Syndyka do innych przepisów Konstytucji RP, tj. art. 21 ust. 1 i 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP (rozważania dotyczące konstytucyjnej zasady równości wobec

prawa poczynione zostały bez podniesienia odpowiedniego zarzutu w tym zakresie). Kwoty rozliczonego przez spółkę „podatku naliczonego” nie mogą być rozpatrywane w kategoriach przysługujących jej praw majątkowych, nie są to bowiem kwoty związane z czynnościami, w wyniku których powstaje prawo do odliczenia na gruncie VAT. Przyjęcie faktury niedokumentującej żadnej realnej transakcji czy faktury dotyczącej nabycia usług niezwiązanych z własną działalnością opodatkowaną nie rodzi żadnych roszczeń do Skarbu Państwa w związku z kwotami wykazanymi na tych fakturach jako podatek naliczony. Wbrew twierdzeniom Syndyka wsparcia argumentacji skargi kasacyjnej w tym względzie nie stanowi przy tym wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19, który – choć istotnie nawiązuje do konstytucyjnego prawa własności – nie dotyczy kwestii faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji gospodarczych, lecz zastosowania prawidłowej wysokości stawki podatkowej w związku ze świadczonymi realnie usługami gastronomicznymi. Ponadto bezpodstawnie Syndyk odwołuje się do kategorii „funkcjonariuszy publicznych” bez zakwestionowania wyводу Sądu pierwszej instancji, który wyjaśnił, dlaczego jest to błędne.

Kończąc rozważania dotyczące tego zarzutu, warto nadmienić, że Syndyk nie próbował nawet wykazać, w jaki sposób zarzut naruszenia przepisów Konstytucji RP wiąże się z uchybieniem przez Sąd pierwszej instancji art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. Już tylko z tego względu zarzut uchybienia tym przepisom procedury sądownoadministracyjnej należy uznać za bezpodstawny. Można jedynie dodać, że wskazanie na art. 135 p.p.s.a., który może zostać zastosowany jedynie w przypadku uwzględnienia skargi, podczas gdy Syndyk nie zaskarżył pkt 1 wyroku, jest całkowicie niezrozumiałe.

W związku z uchyleniem pkt 2 zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania, zbędne jest odnoszenie się w sposób merytoryczny do zarzutu uchybienia przez Sąd pierwszej instancji art. 200 w zw. z art. 205 § 4 p.p.s.a. Badając ponownie sprawę Sąd pierwszej instancji będzie zobowiązany na nowo obliczyć wysokość kosztów postępowania sądowego podlegających zwrotowi na rzecz Syndyka.

W podsumowaniu powyższych rozważań należy stwierdzić, że w zaskarżonym wyroku doszło do naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (przez niezastosowanie dokonanej przez Sąd wykładni tego przepisu do rozliczeń spółki w VAT za luty i marzec 2013 r.), a także w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ i art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z art. 2 Konstytucji RP (przez dokonanie wykładni tych przepisów bez uwzględnienia unijnej zasady proporcjonalności i konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa, w odniesieniu do rozliczeń w VAT za poszczególne okresy rozliczeniowe od grudnia 2013 r. do kwietnia 2015 r.). Z tego

powodu skarga kasacyjna Syndyka, mimo szeregu omówionych wadliwości tego środka prawnego, zasługuje na uwzględnienie, a zaskarżony wyrok należało uchylić w zaskarżonej przez Syndyka części.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd pierwszej instancji będzie zobowiązany do dokonania analizy okoliczności sprawy z uwzględnieniem przedstawionych wyżej poglądów, w tym zwłaszcza oceny, czy istnieją wątpliwości co do możliwości wydania decyzji przez organ odwoławczy po dniu 31 grudnia 2018 r. w przedmiocie rozliczeń spółki za luty i marzec 2013 r., a także kompleksowego rozważenia, z uwzględnieniem przepisów unijnych i konstytucyjnych, czy dokonane w sprawie ustalenia pozwalają na stwierdzenie, czy spółce można przypisać niedochowanie należytej staranności w związku z przyjmowaniem i rozliczaniem fikcyjnych (oraz niezwiązanych z działalnością opodatkowaną spółki) faktur przez działającego na rzecz spółki zarządcę i zorganizowaną przez niego grupę osób i podmiotów.

Ze wskazanych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną organu odwoławczego, a na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił pkt 2 i 3 zaskarżonego wyroku, przekazując w tym zakresie sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 i 4 p.p.s.a., przy czym wysokość kwoty zasądzonych kosztów (tj. wynagrodzenia pełnomocnika w wysokości 75% stawki podstawowej) obliczona została na podstawie wartości przedmiotu zaskarżenia podanej w skardze kasacyjnej Syndyka.

45

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 grudnia 2024 r.
(II GSK 1293/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Andrzej Skoczylas (sprawozdawca)

Sędziowie: del. WSA Henryka Lewandowska-Kuraszkiewicz, NSA Cezary Pryca

Z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2019 r. poz. 1127 ze zm.) w zw. z art. 448 i art. 445 § 3 Kodeksu cywilnego nie wynika reguła,

że postępowanie w przedmiocie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta dotyczy praw ściśle związanych z osobą zmarłego, a po śmierci pacjenta, którego prawa naruszono, nie może już być przyznane zadośćuczynienie pieniężne, pomimo zaistnienia przesłanek określonych w tym przepisie.

Naczelny Sąd Administracyjny z a w i e s i ł podstawie art. 124 § 1 pkt 1 w związku z art. 193 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w sprawie ze skargi kasacyjnej Rzecznika Praw Pacjenta od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 grudnia 2020 r. w sprawie ze skargi P.W. na rozstrzygnięcie Rzecznika Praw Pacjenta z dnia 20 kwietnia 2020 r. nr RzPP-DPW-WPII.431.281.2019.JBA w przedmiocie niestwierdzenia naruszenia praw pacjenta do świadczeń zdrowotnych.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z dnia 4 grudnia 2020 r., VII SA/Wa 1232/20, po rozpoznaniu skargi P.W. na rozstrzygnięcie Rzecznika Praw Pacjenta z dnia 20 kwietnia 2020 r., w przedmiocie niestwierdzenia naruszenia praw pacjenta do świadczeń zdrowotnych, uchylił zaskarżone rozstrzygnięcie.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył Rzecznik Praw Pacjenta, zaskarżając orzeczenie w całości oraz wnosząc o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i oddalenie skargi na zaskarżone rozstrzygnięcie organu. Ewentualnie, z ostrożności procesowej, organ skarżący kasacyjnie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji. Ponadto wniesiono o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną ustanowiony z urzędu pełnomocnik skarżącego wniósł o jej oddalenie jako całkowicie bezzasadnej oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów nieopłaconej pomocy prawnej według norm przepisanych.

Pismem z dnia 24 października 2024 r. uczestnik postępowania – (...) w G. poinformował o śmierci skarżącego P.W.

Następnie, w wykonaniu zarządzenia z dnia 7 listopada 2024 r., Urząd Stanu Cywilnego w G. przesłał do Naczelnego Sądu Administracyjnego odpis skróconego aktu zgonu P.W., z którego wynika, że zgon skarżącego nastąpił w dniu (...) października 2023 r.

Pismem procesowym z dnia 2 grudnia 2024 r. pełnomocnik skarżącego wniosła o umorzenie postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości z uwagi na śmierć strony.

Na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w dniu 5 grudnia 2024 r. pełnomocnik skarżącego kasacyjnie organu przychylił się do wniosku pełnomocnika skarżącego o umorzenie postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W razie śmierci strony w toku postępowania sądowoadministracyjnego ustawodawca określił dwa możliwe kierunki procedowania przez sąd, określone w art. 124 § 1 pkt 1 i art. 161 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.). W obu przypadkach działanie sądu następuje z urzędu. Uregulowanie to ma także zastosowanie w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (zob. art. 193 p.p.s.a.).

Zgodnie z art. 124 § 1 pkt 1 p.p.s.a. sąd zawiesza postępowanie z urzędu w razie śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego (...). Wyjątek od tej zasady określa art. 124 § 3 p.p.s.a. wskazujący, że nie zawiesza się postępowania w razie śmierci strony, jeżeli przedmiot postępowania odnosi się wyłącznie do praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego. W sytuacji takiej nie dochodzi do następstwa procesowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym, będącego skutkiem następstwa prawnego wynikłego ze śmierci strony. W przypadku tym zastosowanie znajduje zatem art. 161 § 1 pkt 2 p.p.s.a., który stanowi, że sąd wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania w razie śmierci strony, jeżeli przedmiot postępowania odnosi się wyłącznie do praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego, chyba że udział w sprawie zgłasza osoba, której interesu prawnego dotyczy wynik tego postępowania.

Z powyższego wynika, że kierunek procedowania przez sąd administracyjny po powzięciu informacji o śmierci strony zależy od oceny, czy przedmiot postępowania odnosi się wyłącznie do praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego, czy też nie. Sukcesja procesowa w postępowaniu sądowoadministracyjnym może mieć bowiem miejsce wyjątkowo, gdy przedmiotem postępowania są prawa i obowiązki, które mogą przechodzić i przeszły na inne osoby w związku ze śmiercią strony. Zasadą na gruncie prawa administracyjnego jest zaś brak klasycznej sukcesji pod tytułem ogólnym, charakterystycznej dla prawa cywilnego. Przejście praw i obowiązków publicznoprawnych jest możliwe wyłącznie albo gdy prawo materialne wprost wskazuje podmioty, na które przechodzą prawa i obowiązki będące przedmiotem konkretnej sprawy administracyjnej, albo gdy podmioty te uda się ustalić na podstawie

charakteru konkretnej sprawy, tj. gdy sprawa nie dotyczy praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego.

Przedmiotem niniejszego postępowania sądowego jest rozstrzygnięcie Rzecznika Praw Pacjenta w przedmiocie niestwierdzenia naruszenia praw pacjenta do świadczeń zdrowotnych. Rozpoznawana sprawa dotyczy więc kwestii związanych z ewentualnym naruszeniem dóbr chronionych ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2019 r. poz. 1127 ze zm.; dalej: u.p.p.) i na tej podstawie posiadania przez skarżącego przymiotu strony w postępowaniu o stwierdzeniu bądź niestwierdzeniu rozstrzygnięciem Rzecznika Praw Pacjenta naruszenia określonych ustawą praw. Wskazać w tym miejscu należy, że zgodnie z art. 4 ust. 1 u.p.p. w razie zawnionego naruszenia praw pacjenta sąd może przyznać poszkodowanemu odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę na podstawie art. 448 Kodeksu cywilnego. Jak z kolei stanowi art. 448 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.; dalej: k.c.), w razie naruszenia dobra osobistego sąd może przyznać temu, czyje dobro osobiste zostało naruszone, odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę albo zasądzić odpowiednią sumę pieniężną na wskazany przez niego cel społeczny, niezależnie od innych środków potrzebnych do usunięcia skutków naruszenia, przy czym § 3 art. 448 k.c. wskazuje, że do roszczeń, o których mowa (...) stosuje się przepis art. 445 § 3 k.c. W przepisie tym ustawodawca wprowadził zasadę, iż roszczenie o zadośćuczynienie przechodzi na spadkobierców tylko wtedy, gdy zostało uznane na piśmie albo gdy powództwo zostało wytoczone za życia poszkodowanego.

Mając na uwadze powyższe regulacje stwierdzić należy, że postępowanie w przedmiocie naruszenia praw pacjenta ma swój skutek również w sferze majątkowej podmiotu inicjującego skargą postępowanie sądownoadministracyjne, a w konsekwencji – z uwagi na możliwość dziedziczenia roszczenia o zadośćuczynienie pieniężne – także w sferze majątkowej jego spadkobierców. Celem regulacji z art. 4 u.p.p. jest zapewnienie pacjentom, w przypadku których stwierdzono naruszenie ich praw, uzyskania zadośćuczynienia pieniężnego, które to świadczenie ma charakter typowo majątkowy. W przedmiotowej sprawie jednym z motywów zaskarżenia rozstrzygnięcia Rzecznika Praw Pacjenta do sądu administracyjnego, niewątpliwie mógł być również interes majątkowy strony postępowania, co w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego świadczy także o majątkowym charakterze danego prawa (vide np. postanowienie SN z dnia 28 marca 2017 r., II CZ 172/16). Zadośćuczynienie pieniężne przyznawane na podstawie art. 4 ust. 1 u.p.p. będzie zatem prawem majątkowym, gdyż jest uwarunkowane ekonomicznym interesem podmiotu,

którego prawa pacjenta zostały naruszone. Majątkowy charakter zadośćuczynienia pieniężnego, należnego podmiotowi w razie stwierdzenia zawinionego naruszenia praw pacjenta, przesądza zaś o tym, że podlega ono dziedziczeniu. Jak wynika z przepisów prawa cywilnego odczytywanych w związku z regulacją zawartą w ustawie o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta, z chwilą śmierci osoby uprawnionej do otrzymania zadośćuczynienia pieniężnego roszczenie to – pod pewnymi warunkami – przechodzi na spadkobierców (por. art. 922 § 1 k.c., art. 448 k.c. w zw. z art. 445 § 3 k.c.). Zwrotu użytego w art. 4 ust. 1 u.p.p. „(...) sąd może przyznać poszkodowanemu odpowiednią sumę tytułem zadośćuczynienia pieniężnego (...)”, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można zatem wyklądać literalnie i wywodzić z tego wyłącznej reguły, iż przedmiotowe postępowanie dotyczy praw ściśle związanych z osobą zmarłego, a po śmierci pacjenta, którego prawa naruszono, nie może już być przyznane zadośćuczynienie pieniężne, pomimo zaistnienia przesłanek określonych w tym przepisie. Trzeba bowiem mieć na uwadze dopuszczalną możliwość dziedziczenia tego rodzaju praw majątkowych, przy czym Naczelny Sąd Administracyjny nie jest uprawniony do przesądzania kwestii zasadności i dopuszczalności tego roszczenia, które ze swej istoty procedowane jest w postępowaniu cywilnym.

Konkludując Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że postępowanie w sprawie stwierdzenia naruszenia praw pacjenta do świadczeń zdrowotnych może w swej istocie dotyczyć również praw majątkowych, a zatem dziedzicznych, wobec czego spadkobierca, który wykaże następstwo prawne po zmarłym skarżącym, może wziąć udział we wszczętym już postępowaniu sądowoadministracyjnym (vide: postanowienia WSA w Warszawie z 28 lipca 2023 r. oraz z 6 listopada 2023 r., a także powiązany z nimi wyrok WSA z dnia 15 grudnia 2023 r. – wszystkie o sygn. akt V SA/Wa 113/23). Tym samym przedmiot niniejszego postępowania sądowoadministracyjnego nie odnosi się wyłącznie do praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego, co wykluczało na obecnym etapie postępowania jego umorzenie na podstawie art. 161 § 1 pkt 2 p.p.s.a.

W świetle powyższych rozważań poczynionych na tle przywołanych regulacji prawnych, tj. art. 4 ust. 1 u.p.p. w zw. z art. 448 k.c., zawieszenie postępowania w niniejszej sprawie miało charakter obligatoryjny, a jego ewentualne podjęcie nastąpi od dnia zgłoszenia się lub wskazania następców prawnych zmarłego (...), albo od dnia ustanowienia we właściwej drodze kuratora spadku (art. 128 § 1 pkt 1 p.p.s.a.).

Mając na uwadze powyższe okoliczności Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 124 § 1 pkt 1 w zw. z art. 193 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.

46

**POSTANOWIENIE
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 10 grudnia 2024 r.
(III OZ 495/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Teresa Zyglewska

Sędziowie: del. WSA Maciej Kobak, NSA Piotr Korzeniowski (sprawozdawca)

Skoro na inwestora nałożono obowiązek wykonania kompensacji przyrodniczej, to nie można uznać, że wystąpią trudne do odwrócenia skutki, o których mowa w art. 86f ust. 1 ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2023 r. poz. 1094 ze zm.), jako konsekwencja określonego w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a l i ł** na podstawie art. 184 w związku z art. 197 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) zażalenie A.C. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 5 czerwca 2024 r. o odmowie wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji w sprawie ze skargi A.C. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Toruniu z dnia 14 czerwca 2023 r. nr SKO-60-13/23 w przedmiocie określenia środowiskowych uwarunkowań dla przedsięwzięcia.

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

Postanowieniem z 5 czerwca 2024 r., II SA/Bd 930/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (dalej: WSA w Bydgoszczy, Sąd pierwszej instancji), po rozpoznaniu wniosku A.C. (dalej: skarżący, wnioskodawca), odmówił wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Toruniu (dalej: SKO, organ odwoławczy, organ drugiej instancji) z 14 czerwca 2023 r., nr SKO-60-13/23 oraz poprzedzającą ją decyzji Wójta Gminy L. (dalej: Wójt, organ pierwszej instancji) z 27 marca 2023 r., nr ROŚ,6220.43.2020.PD, w przedmiocie określenia środowiskowych

uwarunkowań dla przedsięwzięcia „Budowa obiektu mostowego wraz z drogą dojazdową (...) na odcinku od ul. (...) do DW nr (...) w N.”.

Orzeczenie zostało wydane w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy.

Skarżący wywiódł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy na ww. decyzję SKO z 14 czerwca 2023 r. w przedmiocie środowiskowych uwarunkowań dla przedsięwzięcia. W skardze zawarto wniosek o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji z uwagi na trudne do odwrócenia skutki rozumiane jako następstwa wynikające z podjęcia realizacji przedsięwzięcia mogącego znacząco oddziaływać na środowisko.

Postanowieniem z 26 września 2023 r., II SA/Bd 930/23, WSA w Bydgoszczy odmówił wstrzymania zaskarżonej decyzji SKO z 14 czerwca 2023 r. w przedmiocie środowiskowych uwarunkowań dla przedsięwzięcia.

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu zażalenia, postanowieniem z 19 marca 2024 r., III OZ 54/24, uchylił zaskarżone postanowienie WSA w Bydgoszczy z 26 września 2023 r. W uzasadnieniu orzeczenia NSA wskazano, że art. 86f ust. 2 ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2024 r. poz. 1112; dalej: u.u.i.ś.) w brzmieniu obowiązującym od 16 września 2023 r., a więc również w dacie wydania zaskarżonego postanowienia, stanowi, że Sąd rozpatruje na rozprawie wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od dnia wpływu wniosku do sądu. Sąd pierwszej instancji został zobowiązany ponownie rozpoznać wniosek, wyznaczając w tym celu rozprawę i dokonać oceny wniosku w zakresie wynikającym z art. 86f ust. 2a u.u.i.ś.

Ponownie rozpoznając wniosek o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji, Sąd pierwszej instancji, postanowieniem z 5 czerwca 2024 r., II SA/Bd 930/23, odmówił wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu postanowienia wskazano, że skarżący nie uprawdopodobnił przesłanek wskazanych w cytowanych przepisach. Złożony przez skarżącego wniosek o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji zawiera wyłącznie ogólne zarzuty związane ze skutkami środowiskowymi realizacji przedsięwzięcia, odnoszące się do przyszłych i niepewnych zdarzeń. Obowiązek uprawdopodobnienia, a nie udowodnienia okoliczności uzasadniających wniosek o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach nie oznacza, że strona może poprzestać na tego rodzaju oświadczeniach. Zawarta we wniosku argumentacja powinna być

poparta faktami i ewentualnie odnoszącymi się do nich dowodami, które uzasadniają wstrzymanie wykonania zaskarżonego aktu.

Zdaniem skarżącego trudnym do odwrócenia skutkiem i jednocześnie konsekwencją podejmowania przez inwestora działań w celu realizacji inwestycji, której jednym z etapów jest uzyskanie decyzji środowiskowej, są przewidziane działania kompensacyjne, które mają być przeprowadzane na jego terenach, w ramach których ma dochodzić m.in. do corocznej inwentaryzacji przez okres minimum 10 lat. Skarżący w skardze głównie eksponuje brak jego zgody, jak i większości właścicieli gruntów na kompensację przyrodniczą. Ten aspekt odnosi się do działań mających chronić środowisko i zapobiegać negatywnym skutkom realizacji inwestycji, co w głównej mierze eliminuje zasadność wniosku skarżącego, a ponadto zgoda na kompensację dotyczy kwestii wykonania tych czynności, a więc zdarzeń przyszłych i niepewnych.

Inne zarzuty skarżącego sprowadzają się w zasadzie do typowych następstw związanych z realizacją przedsięwzięcia, a więc, że realizacja przedsięwzięcia wpłynie negatywnie na warunki życia, zdrowia mieszkańców zamieszkujących w sąsiedztwie planowanej inwestycji, a przy tym dojdzie do pogorszenia warunków życia, zanieczyszczeń powietrza, hałasu, czy też naruszania świata fauny i flory.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, skarżący nie wykazał na czym konkretnie (realnie) miałoby polegać niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub powstania trudnych do odwrócenia skutków w rozumieniu art. 86f ust. 1 u.u.i.ś., a zatem następstw wynikających z podjęcia realizacji przedsięwzięcia mogącego znacząco oddziaływać na środowisko poprzez wykonanie zaskarżonej decyzji. Podniesione przez skarżącego we wniosku okoliczności są niewystarczające do uznania, że wykonanie zaskarżonej decyzji może wywołać niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub trudnych do odwrócenia skutków w rozumieniu art. 86f u.u.i.ś.

Wskazane przez skarżącego powody nie stanowią niebezpieczeństw skonkretyzowanych i realnych, a przede wszystkim nie wykazano, żeby były znaczące skoro wprowadza się działania zabezpieczające i odwracające negatywne skutki oddziaływania na środowisko. Samo negatywne oddziaływanie przedsięwzięcia na środowisko bez indywidualizacji poszczególnych zagrożeń nie uzasadnia udzielenia ochrony tymczasowej.

Pismem oznaczonym datą 15 lipca 2024 r. (data nadania – 18 lipca 2024 r.) skarżący, reprezentowany przez radcę prawnego, wywiódł zażalenie na postanowienie WSA w Bydgoszczy z 5 czerwca 2024 r., II SA/Bd 930/23, wnosząc o zmianę zaskarżonego postanowienia przez wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego postanowienia.

Skarżący wniósł ponadto o przeprowadzenie dowodu z dokumentu, tj. wniosku radnego z 27 czerwca 2024 r. oraz odpowiedzi Wójta Gminy L. z 8 lipca 2024 r. na okoliczność realnych i konkretnych czynności, podejmowanych przez inwestora w celu realizacji inwestycji, etapu poszczególnych czynności i statusu wszczętych postępowań, zamierzeń inwestora odnośnie przeprowadzenia kolejnych etapów realizacji inwestycji, potwierdzenia realizacji przedsięwzięcia i planowanego okresu zakończenia czynności, związanych z inwestycją.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono:

1) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 61 § 3 i 5 p.p.s.a. w zw. z art. 86f ust. 1 i 2a u.u.i.ś. w zw. z art. 153 p.p.s.a. przez nieuwzględnienie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy przy ponownym rozpoznaniu sprawy – oceny prawnej oraz wskazań co do dalszego postępowania, wyrażonych w wiążącym postanowieniu z 19 marca 2024 r., III OZ 54/24, w szczególności uwzględnienia specyfiki instytucji wstrzymania wykonania decyzji środowiskowej w kontekście spełnienia przesłanek z art. 86f ust. 2a u.u.i.ś.;

2) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 61 § 3 i 5 p.p.s.a. w zw. z art. 86f ust. 1 i 2a u.u.i.ś. w zw. z art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a. przez niewłaściwe zastosowanie tych przepisów i błędne przyjęcie, że skarżący nie uprawdopodobnił wystąpienia przesłanek, pozwalających na wstrzymanie wykonania decyzji środowiskowej, podczas gdy stanowisko skarżącego, zawarte we wniosku oraz akta sprawy zawierały podstawy do jego uwzględnienia, zawierały bowiem wskazania, odnośnie negatywnego wpływu „wykonania” decyzji środowiskowej, a także informacje na temat podejmowania przez inwestora konkretnych czynności pod kątem umożliwienia przeprowadzenia dalszych etapów realizacji inwestycji oraz występowania związku pomiędzy naruszeniem prawa rozumianym jako zarzuty pod kątem prawidłowości decyzji środowiskowej, a także interesu prawnego rozumianego jako ochrona środowiska oraz ochrona prawa własności właścicieli działek, na których przewidziano kompensację przyrodniczą wbrew ich woli, a realizacją inwestycji;

3) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 86f ust. 1 i 2a u.u.i.ś. w zw. z art. 61 § 3 p.p.s.a. przez:

– błędną wykładnię, polegającą na stwierdzeniu, że koniecznym do uprawdopodobnienia okoliczności, stanowiących podstawę do wstrzymania w całości wykonalności decyzji SKO było poparcie swojego stanowiska faktami bądź przedłożenie przez skarżącego dowodów na poparcie swoich twierdzeń, w sytuacji gdy do zastosowania art. 86f ust. 1 i 2a u.u.i.ś. po pierwsze niekoniecznie musi wystąpić skutek w postaci znacznej szkody lub trudnych

do odwrócenia skutków – wystarczy, że zachodzi niebezpieczeństwo wystąpienia tych zdarzeń, a po drugie wystarczające jest uprawdopodobnienie tych okoliczności przez skarżącego – nie można wymagać od skarżącego ich udowodnienia, co czyni w istocie brak możliwości wstrzymania wykonania decyzji środowiskowej skoro z jednej strony Sąd jest zobowiązany do dywagacji na temat ewentualnych, a nawet czysto hipotetycznych następstw, wynikających z podjęcia realizacji przedsięwzięcia, z drugiej strony zarzuca się skarżącemu, że swój wniosek odnosi do zdarzeń przyszłych i niepewnych, a ponadto nakazuje się skarżącemu powiązanie negatywnych skutków realizacji przedsięwzięcia z naruszeniami prawa bądź interesu prawnego jednocześnie nie mogąc ich utożsamiać z zarzutami pod kątem decyzji środowiskowej;

- błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że tylko w istocie jakieś czynności inwestora, dokonane w celu przystąpienia do dalszych etapów zmierzających do realizacji przedsięwzięcia mogłoby wypełniać ustawowe przesłanki wstrzymania wykonania decyzji środowiskowej, gdy jednocześnie decyzja środowiskowa nie stanowi samoistnej podstawy do realizacji inwestycji, ustawodawca zaś nie wymaga wystąpienia namacalnych działań inwestora w celu jej realizacji, chodzi bowiem o potencjalne następstwa dla środowiska, które może wywołać „wykonanie” decyzji środowiskowej;

- niewłaściwe zastosowanie, polegające na pominięciu przez Sąd przy rozpoznawaniu wniosku o wstrzymanie wykonalności decyzji środowiskowej wzajemnych zależności i skali oddziaływania na środowisko inwestycji, objętej przedmiotowym postępowaniem oraz budowy drogi gminnej (etap przed budową obiektu mostowego, który jest w trakcie realizacji, została wydana decyzja w przedmiocie zezwolenia na realizację inwestycji drogowej przez Starostę), które mimo odrębnych postępowań administracyjnych pozostają ze sobą nierozzerwalne;

- niewłaściwe zastosowanie, polegające na pominięciu przez Sąd przy rozpoznawaniu wniosku o wstrzymanie wykonalności decyzji wzajemnych zależności pomiędzy wydaniem decyzji środowiskowej, która korzysta z waloru ostateczności oraz decyzji z zakresu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.) przede wszystkim wiążącego charakteru decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach dla organów architektoniczno-budowlanych;

4) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 61 § 3 i 5 p.p.s.a. w zw. z art. 86f ust. 1 i 2a u.u.i.s. w zw. z art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz.U. z 2023 r. poz. 1336 ze zm.; dalej: u.o.p.) przez niewłaściwie zastosowanie i błędne przyjęcie, że skoro kompensacja przyrodnicza ma za zadanie

chronić środowisko i zapobiegać negatywnym skutkom realizacji inwestycji, to brak zgody na kompensację przyrodniczą ze strony skarżącego na terenie działki, której jest właścicielem czyni niezasadnym w tym zakresie wniosek skarżącego, w sytuacji gdy uszło uwadze Sądu pierwszej instancji, że zasadą jest unikanie szkód i zmian w środowisku (zasada przezorności), a nie ich wyrównywanie, dając prymat realizacji przedsięwzięcia przy jednoczesnym naruszaniu prawa własności, co więcej zezwolenie, o którym mowa w ustawie o ochronie przyrody jest możliwe, o ile zostaną spełnione wymogi ustawowe, w tym brak rozwiązań alternatywnych, z kolei kwestia nieprawidłowości przedstawionych przez inwestora wariantów inwestycji została uczyniona przedmiotem zarzutów w skardze.

W uzasadnieniu zażalenia wskazano, że inwestycja, przewidziana jest w miejscu, objętym różnymi formami ochrony przyrody jak Rezerwat przyrody „(...)”, Specjalny Obszar Ochrony Siedlisk (...), Obszar chronionego krajobrazu „(...)”, Sieć ECONET, Obszar sieci Natura 2000 – OSO: (...), Obszar chronionego Krajobrazu Strefy Krawędziowej (...) (dotyczy tylko pierwszego etapu zamierzenia inwestycyjnego), Zespół Przyrodniczo-Krajobrazowy: (...) (dotyczy tylko pierwszego etapu zamierzenia inwestycyjnego). Każda z tych form przewiduje, że ze względu na walory przyrodnicze tego terenu zakazana jest budowa obiektów, które nie służą celom rezerwatu przyrody, wykonywanie prac ziemnych, użytkowanie, niszczenie, zanieczyszczanie czy dokonywanie zmian obiektów przyrodniczych, obszarów oraz zasobów, tworów i składników przyrody itp. Zastrzeżenia, odnośnie braku jakiegokolwiek ingerencji w ten teren znajdują również potwierdzenie w § 5 Uchwały NR (...) Sejmiku Województwa K. z dnia (...) r. w sprawie Obszaru Chronionego Krajobrazu (...).

W ramach jednego z odcinków inwestycji planuje się wycinkę 2,5 ha lasu. Cała inwestycja wiązać się będzie z wycinką tysięcy drzew na terenie gminy, której lesistość obecnie wynosi zaledwie 15% i jest jedną z najniższych wśród gmin wiejskich regionu, oraz przetrzebieniem leśnej otuliny miasta T. Wprowadzenie intensywnego ruchu samochodowego oznacza zanieczyszczenie powietrza i negatywną zmianę tła akustycznego w terenach chronionych, a także obszarach spokojnej, rozproszonej zabudowy mieszkalnej.

Podkreślone przez skarżącego zostało, że prawo własności działek, na których przewidziano kompensację przyrodniczą jest prawem konstytucyjnie chronionym i co istotne, biorąc pod uwagę charakter decyzji środowiskowej, która stanowi niejako orzeczenie wstępne do wydania dalszych zgód/pozwoleń budowlanych, skarżący może być pozbawiony ochrony swojego interesu prawnego na dalszych etapach formalnoprawnych inwestycji. Skarżący wskazał również na trudności i zagrożenia związane z odtworzeniem istniejącego zbiornika wodnego w nowym miejscu.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zażalenie nie zasługiwało na uwzględnienie.

Naczelny Sąd Administracyjny, stosownie do art. 86f ust. 4 u.u.i.ś., rozpoznał na rozprawie zażalenie na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach dla przedsiębiorstwa.

Przypomnienia wymaga, że aktualne brzmienie art. 86f u.u.i.ś. ukształtowane zostało ustawą z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1890; dalej: ustawa nowelizująca, ustawa zmieniająca). W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wskazano, że: „rozwiązanie wprowadzane w nowym art. 86f ustawy zapewni możliwość stosowania przez sądy administracyjne środków tymczasowych w stosunku do ostatecznych decyzji środowiskowych. Podział procesu uzyskiwania zezwolenia na inwestycję determinuje konieczność określenia przesłanki szczególnej w stosunku do przesłanek określonych w art. 61 ust. 3 p.p.s.a., która stanowić będzie dla sądów administracyjnych podstawę do wstrzymywania decyzji środowiskowej”.

Zgodnie z art. 61 § 3 p.p.s.a., po przekazaniu sądowi skargi sąd może na wniosek skarżącego wydać postanowienie o wstrzymaniu wykonania w całości lub w części aktu lub czynności, o których mowa w § 1, jeżeli zachodzi niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków. Trudne do odwrócenia skutki, o których mowa w tym przepisie, zostały zdefiniowane w art. 86f ust. 1 u.u.i.ś., jako następstwa wynikające z podjęcia realizacji przedsięwzięcia mogącego znacząco oddziaływać na środowisko, dla którego wydano zaskarżoną decyzję. Stosownie zaś do art. 86f ust. 2a u.u.i.ś., Sąd może wstrzymać wykonanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach, jeżeli zostanie uprawdopodobnione, że trudne do odwrócenia skutki, o których mowa w ust. 1, nastąpią w konsekwencji określonego w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego.

Innymi słowy, z jednej strony przesłanką wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji środowiskowej jest „znaczna szkoda”, przez którą należy rozumieć taką szkodę majątkową lub niemajątkową, która nie będzie mogła być wynagrodzona przez późniejszy zwrot spełnionego lub wyegzekwowanego świadczenia (por. postanowienia NSA: z 21 listopada 2012 r., II OZ 1026/12, LEX nr 1248494; z 26 października 2012 r., II OSK 1841/12, LEX nr 1240712). Z drugiej strony przesłanką uzasadniającą udzielenie ochrony tymczasowej są trudne do odwrócenia następstwa wynikające z podjęcia realizacji przedsięwzięcia mogącego znacząco oddziaływać na środowisko, które nastąpią w konsekwencji określonego w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego.

Argumentacja wniosku o wstrzymanie wykonania zaskarżonego aktu musi w sposób przekonujący wskazać na konkretne relacje między brakiem wstrzymania zaskarżonej decyzji, a wystąpieniem zagrożeń z art. 61 § 3 p.p.s.a. Z konstrukcji powyższego przepisu wynika, że na wnioskodawcy spoczywa ciężar wykazania przesłanek zawartych w cytowanym przepisie, zaś sąd może wstrzymać wykonanie zaskarżonego aktu, jeżeli jest spełniona ustawowa przesłanka określona jako potencjalna możliwość wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków, gdyby akt lub czynność zostały wykonane (zob. postanowienie NSA z 8 listopada 2022 r., II OSK 2321/22, LEX nr 3433102).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy w pierwszej kolejności wskazać, że nie jest zasady zarzut naruszenia art. 61 § 3 i § 5 p.p.s.a. w zw. z art. 86f ust. 1 i ust. 2a u.u.i.ś. w zw. z art. 153 p.p.s.a. przez nieuwzględnienie przez WSA w Bydgoszczy przy ponownym rozpoznaniu sprawy oceny prawnej oraz wskazań co do dalszego postępowania, wyrażonych w wiążącym postanowieniu z 19 marca 2024 r., III OZ 54/24, w szczególności uwzględnienia specyfiki instytucji wstrzymania wykonania decyzji środowiskowej w kontekście spełnienia przesłanek z art. 86f ust. 2a u.u.i.ś. Sąd pierwszej instancji zrealizował wytyczne Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpoznając wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji środowiskowej na rozprawie w składzie trzech sędziów. Z uzasadnienia zaskarżonego postanowienia wynika również, że Sąd pierwszej instancji dokonał oceny wniosku w zakresie wynikającym z art. 86f ust. 2a u.u.i.ś. To, że wynik tej oceny nie jest zgodny ze stanowiskiem skarżącego, nie oznacza naruszenia art. 153 p.p.s.a. dotyczącego wiążącego charakteru oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych w orzeczeniu sądu. Na marginesie sprawy należy jedynie dodać, że ww. zarzut powinien być skonstruowany w oparciu art. 190 w zw. z art. 193 p.p.s.a.

Podkreślenia wymaga, że samo złożenie wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji administracyjnej nie może oznaczać automatyzmu w blokowaniu realizacji praw i obowiązków z niej wynikających. Wprawdzie skarżący trafnie podniósł w zażaleniu, że był zobowiązany jedynie uprawdopodobnić, a nie udowodnić przesłanki wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji, jednak uprawdopodobnienie to nie może sprowadzać się do ogólnych twierdzeń, tak jak to miało miejsce w tej sprawie.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, skarżący nie uprawdopodobnił w wystarczającym stopniu, aby „wykonanie” decyzji o środowiskowych uwarunkowań dla przedsięwzięcia polegającego na budowie mostu wraz z drogą dojazdową, wiązałoby się z niebezpieczeństwem wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowaniem trudnych do odwrócenia skutków podjęcia realizacji przedsięwzięcia.

Argumentacja skarżącego, która w jego ocenie przemawia za udzieleniem ochrony tymczasowej w niniejszej sprawie, oscyluje wokół kompensacji przyrodniczej, która ma naruszać jego prawo własności, ingerencji przedsięwzięcia w obszary objęte różnymi formami ochrony przyrody m.in. przez wycinkę drzew oraz wzmożony ruch samochodowy, którego skutkiem będzie zanieczyszczenie powietrza oraz zmiana tła akustycznego. Mając na uwadze wzajemnie uzupełniający się charakter podniesionych zarzutów należało dokonać ich łącznej oceny.

Skarżący nie uprawdopodobnił, że pomimo nałożenia obowiązku przeprowadzenia kompensacji przyrodniczej wystąpią trudne do odwrócenia skutki, o których mowa w art. 86f ust. 1 u.u.i.ś. jako konsekwencja określonego w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego.

Zgodnie z art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2024 r. poz. 54 ze zm.) przez kompensację przyrodniczą rozumie się zespół działań obejmujących w szczególności roboty budowlane, roboty ziemne, rekultywację gleby, zalesianie, zadrzewianie lub tworzenie skupień roślinności, prowadzących do przywrócenia równowagi przyrodniczej lub tworzenie skupień roślinności, prowadzących do przywrócenia równowagi przyrodniczej na danym terenie, wyrównania szkód dokonanych w środowisku przez realizację przedsięwzięcia i zachowanie walorów krajobrazowych.

W tym miejscu odnotować należy, że Generalny Dyrektor Ochrony Środowiska postanowieniem z 4 listopada 2022 r., nr DZP-WP.6205.86.2022.PR, uzgodnił warunki realizacji przedsięwzięcia w granicach rezerwatu przyrody (...). W pkt 23 postanowienia GDOŚ przewidziano wykonanie kompensacji przyrodniczej w zakresie zaproponowanym przez inwestora. Postanowieniem z 19 stycznia 2023 r., nr WOO.4221.175.2021.ADS.19, Regionalny Dyrektor Ochrony Środowiska w B. uzgodnił realizację przedsięwzięcia, a także określił warunki jego realizacji, w tym wykonanie kompensacji przyrodniczej. Z uwagi na wycinkę drzew i krzewów w decyzji Wójta z 27 marca 2023 r. przewidziano wykonanie nasadzeń zastępczych.

Skoro na inwestora nałożono obowiązek wykonania kompensacji przyrodniczej, to nie można uznać, że wystąpią trudne do odwrócenia skutki, o których mowa w art. 86f ust. 1 u.u.i.ś. jako konsekwencja określonego w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego. Kompensacja przyrodnicza nie może poprzedzać działań zapobiegawczych, zmierzających do uniknięcia niekorzystnych wpływów na środowisko (por. P. Korzeniowski, *Krajobraz i walory krajobrazowe jako przedmiot ochrony prawnej przyrody*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 5, s. 26–42). Celem kompensacji przyrodniczej jest wyrównanie szkód i zmian, które mogą wystąpić w związku z realizacją przedsięwzięcia. Kompensacja przyrodnicza jest instrumentem prawnym zasad prewencji i przezorności. W niniejszej sprawie zaskarżona decyzja uwzględnia

działania kompensacyjne, które zmierzają do wyrównania szkód i zmian powstałych w wyniku realizacji inwestycji, a zatem przewidziano podjęcie działań mających na celu odwrócenie negatywnych skutków realizacji przedsięwzięcia.

Odnosząc się do stanowiska skarżącego dotyczącego naruszenia jego prawa własności działek, na których przewidziano kompensację przyrodniczą i pozbawienia go ochrony swojego interesu prawnego (k. 340 akt sądowych) wyjaśnić należy, że podjęcie realizacji przedmiotowego przedsięwzięcia o nazwie „budowa obiektu mostowego wraz z drogą dojazdową (...) na odcinku od ul. (...) do DW nr (...) w (...)” nie spowoduje naruszenia zasady proporcjonalności. Przypomnieć należy, że zasada ta dotyczy rozsądnej i racjonalnie uzasadnionej ingerencji państwa w sferę gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw jednostki (zob. pod red. M. Stahl, P. Korzeniowski, *Prawo administracyjne pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2024, s. 176). Granice tej ingerencji zdeterminowane są systemem chronionych prawem wartości i wyważoną relacją między interesem (dobrem) ogółu i innymi chronionymi prawem dobrami, w tym zwłaszcza interesem (dobrem) człowieka. Odmowa wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji utrzymującej w mocy decyzję Wójta Gminy L. z 27 marca 2023 r., nr ROŚ.6220.43.2020.PD, spełnienia wymóg proporcjonalności i konieczności. Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu w swoich orzeczeniach często potwierdzał występowanie pewnego marginesu swobody, z którego mogą korzystać państwa przy ocenie istnienia oraz stopnia konieczności ingerencji. Jest on przedmiotem kontroli ze strony organów europejskich, obejmującej zarówno przepisy, jak i decyzje podjęte na ich podstawie. Zadaniem Trybunału jest ocena, czy środki podjęte na poziomie krajowym były zasadniczo usprawiedliwione i proporcjonalne (zob. orzeczenie z 26 września 1996 r., Manoussakis i in. v. Grecja /w:/ M.A. Nowicki, *Europejska Konwencja Praw Człowieka. Wybór orzecznictwa*, Warszawa 1998). Również Trybunał Sprawiedliwości odwoływał się wielokrotnie do zasady proporcjonalności, uznając ją za jedną z zasad ogólnych prawa wspólnotowego. W orzecznictwie tego Trybunału wskazywano niejednokrotnie, że stosowane środki zakazujące muszą być odpowiednie i konieczne dla osiągnięcia uprawnionego celu, co rozumie się w ten sposób, że jeśli istnieje wybór między kilkoma odpowiednimi środkami, należy zastosować środek najmniej uciążliwy oraz że spowodowane niedogodności nie mogą być nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonych celów (orzeczenie C-331/88, Królowa v. Minister Rolnictwa, Rybołówstwa i Żywności oraz Sekretarz Stanu do Spraw Zdrowia, ex. Parte: Fedesa i in. /w:/ W. Czapliński, R. Ostrihansky, P. Saganek, A. Wyrozumski (wybór i red.), *Prawo Wspólnot Europejskich. Orzecznictwo*, Warszawa 2001). Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP), wyznacza przesłanki ograniczenia korzystania z konstytucyjnych

wolności i praw. Ograniczenia te mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Zdaniem NSA w tym składzie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie został naruszony przez odmowę wstrzymania zaskarżonej decyzji utrzymującej decyzję Wójta Gminy L. z 27 marca 2023 r., nr ROŚ.62.20.43.2020.PD.

W orzecznictwie podkreśla się ponadto, że trudne do odwrócenia skutki wynikające z podjęcia realizacji przedsięwzięcia obejmują przede wszystkim trudne do odwrócenia następstwa występujące na etapie realizacji przedsięwzięcia, a nie na etapie jego eksploatacji. Ciężar oceny odwracalności skutków eksploatacji inwestycji przeniesiony został zaś na kolejne etapy procesu inwestycyjnego (por. postanowienie NSA z 2 marca 2023 r., III OZ 95/23; LEX nr 3503641).

Przy tym zaznaczenia wymaga, że ryzyko przeniesienia, czy przeniesienie procesu inwestycyjnego na kolejne jego etapy w istocie nie stanowi przesłanki udzielenia ochrony tymczasowej. Zgodnie z art. 106 § 3 p.p.s.a. sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania. Mając na względzie przesłanki wstrzymania wykonania decyzji o środowiskowych uwarunkowań realizacji przedsięwzięcia, wniosek o przeprowadzenie dowodu z dokumentów nie zasługiwał na uwzględnienie, bowiem nie dotyczy okoliczności niezbędnych do wyjaśnienia istotnych wątpliwości w zakresie udzielenia ochrony tymczasowej.

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

47

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 18 grudnia 2024 r.
(II GSK 1290/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Wojciech Kręcisz (sprawozdawca)

Skarga wniesiona na pismo, w którym Prezes Okręgowej Rady Aptekarskiej poinformował wnioskodawcę, że Okręgowa Izba Aptekarska

i jej organy nie są uprawnione i zobowiązane do prowadzenia postępowań w zakresie ustalania posiadania czy nieposiadania przez dany podmiot rękojmi należytego prowadzenia apteki, jako niedopuszczalna podlega odrzuceniu na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) skargę kasacyjną F. sp. z o.o. w P. od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 kwietnia 2024 r. w sprawie ze skargi F. sp. z o.o. w P. na czynność Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej z dnia 1 grudnia 2023 r. nr PW/1279/2023 w przedmiocie ustalenia istnienia rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej.

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

Postanowieniem z dnia 5 kwietnia 2024 r., III SA/Po 30/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: Sąd pierwszej instancji) odrzucił skargę F. sp. z o. o. z siedzibą w P. (dalej: skarżąca) na czynność Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej z dnia 1 grudnia 2023 r., nr PW/1279/2023, w przedmiocie ustalenia istnienia rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej.

Sąd pierwszej instancji orzekał w następującym stanie faktycznym i prawnym:

Pismem z dnia 13 października 2023 r. F. sp. z o. o. z siedzibą w P. wystąpiła do Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej z wnioskiem o wszczęcie postępowania w przedmiocie ustalenia istnienia rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej.

W odpowiedzi, pismem z dnia 1 grudnia 2023 r. Prezes Wielkopolskiej Okręgowej Rady Aptekarskiej poinformował wnioskodawcę, że Wielkopolska Okręgowa Izba Aptekarska i jej organy nie są w jakimkolwiek zakresie uprawnione i zobowiązane do prowadzenia postępowań w zakresie ustalania posiadania czy nieposiadania przez dany podmiot rękojmi należytego prowadzenia apteki.

Ze skargą na czynność Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej z dnia 1 grudnia 2023 r. wystąpiła F. sp. z o. o. z siedzibą w P.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że skarga ta jest niedopuszczalna i podlega odrzuceniu.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, Prezes Wielkopolskiej Okręgowej Rady Aptekarskiej zasadnie poinformował wnioskodawcę, że organ będący

adresatem wniosku nie posiada uprawnień do prowadzenia postępowania administracyjnego regulowanego przez przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie odnoszącym się do ustalenia, czy dany podmiot posiada rękojmię należytego prowadzenia apteki. Zaskarżone pismo nie mogło być wobec tego uznane za czynność z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, ponieważ nie ma przepisów prawa (...) stanowiących podstawę domagania się od organu wszczęcia odrębnego postępowania administracyjnego w przedmiocie ustalenia, czy określony podmiot posiada rękojmię należytego prowadzenia apteki.

Sąd wyjaśnił, że Rada może wyłącznie zająć stanowisko w formie uchwały lub wydać zaświadczenie na wniosek wojewódzkiego inspektora farmaceutycznego rozpoznającego wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie apteki lub jeżeli do okręgowej rady aptekarskiej zwróci się farmaceuta, będący kandydatem na kierownika apteki. Wobec skarżącej żaden z tych trybów stwierdzenia rękojmi należytego prowadzenia apteki nie został zainicjowany, co oznacza, że organ nie był uprawniony do wszczynania jakiegokolwiek postępowania w zakresie żądanym przez stronę.

W rekapitulacji Sąd pierwszej instancji stwierdził, że pismo z dnia 1 grudnia 2023 r. nie jest czynnością, o której jest mowa w art. 3 § 2 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.). Skarga wniesiona na tę czynność (pismo z dnia 1 grudnia 2023 r.), jako niedopuszczalna podlegała więc odrzuceniu na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 p.p.s.a.

Ze skargą kasacyjną od powyższego postanowienia wystąpiła F. sp. z o. o. z siedzibą w P., zaskarżając to postanowienie w całości oraz wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Poznaniu. Skarżąca spółka wniosła również o zasądzenie na jej rzecz od organu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono:

1. na podstawie art. 174 § 1 p.p.s.a naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1.1. art. 7 ust. 2 pkt 7 ustawy z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2021 r. poz. 1850; dalej: u.i.a.) w zw. z art. 29 pkt 5 u.i.a. – poprzez dokonanie błędnej wykładni polegającej na przyjęciu, że organ nie posiada uprawnień do prowadzenia postępowania administracyjnego dotyczącego ustalenia, czy dany podmiot posiada rękojmię należytego prowadzenia apteki, podczas gdy z literalnej wykładni naruszonego przepisu wynika, że do zadań organów samorządu zawodu farmaceuty (Okręgowej Rady Lekarskiej) należy wydawanie opinii w sprawach udzielania lub cofania zezwoleń

na prowadzenie aptek lub hurtowni, a tym samym stwierdzanie przez organ czy dany podmiot posiada rękojmię należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej, czy też nie;

1.2. art. 7 ust. 2 pkt 7 u.i.a. w zw. z § 9 Uchwały nr 18/2017 Naczelnej Rady Aptekarskiej z dnia 5 września 2017 r. – poprzez dokonanie błędnej wykładni polegającej na przyjęciu, że nie ma przepisów dających podstawę prawną do domagania się od organu wszczęcia odrębnego postępowania administracyjnego w przedmiocie ustalenia, czy określony podmiot posiada rękojmię należytego prowadzenia apteki, a Okręgowa Rada Aptekarska może wyłącznie zająć stanowisko w formie uchwały lub wydać zaświadczenie na wniosek Wojewódzkiego Inspektora Farmaceutycznego rozpoznającego wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie apteki bądź jeżeli do Okręgowej Rady Aptekarskiej zwróci się farmaceuta, będący kandydatem na kierownika apteki – podczas gdy z literalnej wykładni § 9 Uchwały wynika, że uprawnienie do zwrócenia się do Okręgowej Rady Aptekarskiej o wydanie zaświadczenia w przedmiocie ustalenia posiadania rękojmi należytego prowadzenia apteki przysługuje nie tylko kandydatowi na kierownika apteki, lecz także farmaceucie bez związku z konkretną procedurą; nadto że organ ma prawo do wydawania zaświadczenia w rozumieniu art. 217 § 1–3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572; dalej: k.p.a.), czego konsekwencją jest przyznanie mu statusu organu administracji publicznej i możliwości stosowania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego;

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

2.1. art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w zw. z art. 61a § 1 k.p.a. oraz art. 65 § 1 k.p.a. w zw. z art. 6 k.p.a. i art. 10 § 1 k.p.a. – poprzez dokonanie przez Sąd pierwszej instancji nieprawidłowej kontroli czynności organu z dnia 1 grudnia 2023 r., a w konsekwencji odrzucenie skargi z dnia 4 stycznia 2024 r., jako niedopuszczalnej z innych przyczyn, tj. niedotyczącej czynności w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a tym samym niepodlegającej zaskarżeniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego – podczas gdy pismem urzędowym z dnia 1 grudnia 2023 r. Wielkopolska Okręgowa Izba Aptekarska odmówiła wszczęcia i prowadzenia postępowania z wniosku skarżącej kasacyjnie, nie dochowawszy przepisanej prawem formy, jaką jest wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, ewentualnie: nie przekazawszy sprawy do organu, który byłby właściwy do rozpoznania wniosku skarżącej kasacyjnie o wszczęcie i prowadzenie postępowania – co tym samym pozbawiło skarżącą kasacyjnie prawa do ochrony swoich interesów w postępowaniu administracyjnym, w konsekwencji czego doszło do naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu;

2.2. art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w zw. 7 k.p.a. – poprzez dokonanie przez Sąd pierwszej instancji nieprawidłowej kontroli czynności organu z dnia 1 grudnia 2023 r., a w konsekwencji odrzucenie skargi z dnia 4 stycznia 2024 r., jako niedopuszczalnej z innych przyczyn, tj. nie dotyczącej czynności w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a tym samym niepodlegającej zaskarżeniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego – całkowitym pominięciem faktu, że organ kierując pismo urzędowe z dnia 1 grudnia 2023 r. do skarżącej kasacyjnie naruszył zasadę uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, podczas gdy wniosek skierowany przez skarżącą kasacyjnie dotyczy zagadnienia wysoce istotnego z perspektywy rozwoju branży farmaceutycznej, w związku z ustawowym obowiązkiem posiadania zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej, a tym samym dotyczącego słusznego interesu nie tylko indywidualnego, lecz także interesu społecznego.

Pismem procesowym z dnia 19 listopada 2024 r. Wielkopolska Okręgowa Izba Aptekarska wniosła o odrzucenie skargi kasacyjnej i zasądzenie na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a. od skarżącej na rzecz Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej zwrotu niezbędnych kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie jest zasadna i nie zasługuje na uwzględnienie.

Spór prawny w rozpatrywanej sprawie dotyczy oceny zasadności stanowiska Sądu pierwszej instancji, który odrzucił skargę strony na pismo Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej z dnia 1 grudnia 2023 r. informujące, że Izba, ani też jej organy nie są uprawnione, ani też zobowiązane do prowadzenia postępowań w zakresie ustalania posiadania/nieposiadania przez dany podmiot rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej z tego powodu, że – jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego postanowienia – wymienione pismo nie stanowi prawnej formy działania administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a mianowicie czynności lub aktu z zakresu administracji publicznej, które można byłoby uznać za podlegające kognicji sądu administracyjnego.

Podejście Sądu pierwszej instancji do spornej w sprawie kwestii, która wymagała odpowiedzi na pytanie odnośnie do charakteru wymienionego pisma, a w konsekwencji odnośnie do istnienia albo nie istnienia drogi sądowej w sprawie ze skargi na tak materializujący się rezultat działania Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej stanowiący odpowiedź na wniosek z dnia 13 października 2023 r. o wszczęcie postępowania w przedmiocie ustalenia istnienia rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej, nie jest nieprawidłowe.

Operując w granicach wyznaczonych wskazanymi przez stronę skarżącą podstawami kasacyjnymi i odnosząc się w punkcie wyjścia do zarzutów z pkt 2. ppkt 2.1. i ppkt 2.2. petitum skargi kasacyjnej, których wspólnym mianownikiem jest podnoszone na ich gruncie naruszenia art. 58 § 1 pkt 6 i § 3 w związku z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., za uzasadniony trzeba uznać wniosek, że ocena ich zasadności nie może pomijać znaczenia konsekwencji wynikających z ustawy o izbach aptekarskich, w tym zwłaszcza w zakresie odnoszącym się do normatywnych podstaw działania organu samorządu zawodu farmaceuty (okręgowej rady aptekarskiej) w sprawie, której oczekiwała strona skarżąca, a mianowicie wszczęcia postępowania administracyjnego w przedmiocie ustalenia istnienia rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej, a ściślej rzecz ujmując, w sprawie ustalenia posiadania przez stronę skarżącą – jako wnioskodawcę – rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, podstaw tego działania nie uzasadnia ani art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., ani też nie uzasadniają – o czym mowa dalej – przepisy art. 7 ust. 2 pkt 7 i art. 29 pkt 5 u.i.a., czy też postanowienia § 9 uchwały nr 8/2017 Naczelnej Rady Aptekarskiej.

Wymaga bowiem wyjaśnienia – i zarazem przypomnienia – że z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. konstituującego elementy pojęcia aktu lub czynności, o których w nim mowa wynika – jak podkreśla się w literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie (por. np. J.P. Tarno, W. Chróścielewski, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2011, s. 375; R. Stankiewicz, *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot kontroli sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2010, nr 11, s. 41; postanowienia NSA z dnia 28 listopada 2005 r., I OSK 1756/06 oraz z dnia 30 stycznia 2007 r., I OSK 1784/06) – że akty i czynności te: nie mają charakteru decyzji lub postanowienia, gdyż te są zaskarżalne na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 i 2 p.p.s.a.; są podejmowane w sprawach indywidualnych, albowiem akty o charakterze ogólnym zostały wymienione w art. 3 § 2 pkt 5 i 6 p.p.s.a.; muszą mieć charakter publiczno-prawny; dotyczą (bezpośrednio lub pośrednio) uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, co odnosi się zarówno do działań pozytywnych dla ich adresata, jak i działań negatywnych wyrażających się – co trzeba podkreślić – w odmowie wydania aktu, czy podjęcia innej czynności (por. również B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 18–19, a także np. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 1998 r., II SA 1247/97, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, z. 2, poz. 25).

Wobec tego również, że akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., są podejmowane poza postępowaniem jurysdykcyjnym z właściwą mu formą decyzji lub postanowienia, to odpowiadają one formule nie tyle stosowania prawa, ile – co trzeba podkreślić w odpowiedzi na argumentację skargi kasacyjnej, wskazując przy tym na brak jej konsekwencji w zakresie, w jakim naruszenie wymienionego przepisu prawa wiąże również z naruszeniem art. 6, art. 7 i art. 10 § 1 k.p.a. – wykonywania prawa, a więc formule wykonawczej, która wyraża się w urzeczywistnianiu (realizacji) dyspozycji normy prawnej kreującej konkretny (a więc już istniejący) stosunek administracyjny i wynikające z niego uprawnienie lub obowiązek (Z. Kmiecik, *Glosa do uchwały składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2008 r. sygn. akt I OPS 3/07*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2008, z. 5, poz. 51, s. 350–351; zob. również postanowienie składu 7 sędziów NSA z dnia 14 stycznia 2009 r., II GPS 7/08.).

Uwzględniając znaczenie konsekwencji wynikających z cech konstytuujących akty lub czynności, o których jest mowa w art. 3 § pkt 4 p.p.s.a., nie sposób jest więc twierdzić, że zaskarżone pismo cechy te posiada, a co za tym idzie, że odpowiada wskazanej formule działania, która wymaga istnienia stosunku administracyjnego (wynikającego z niego uprawnienia lub obowiązku), którego źródłem jest wykonywana przez organ administracji norma prawna, stosunek ten kreujący. Opinia organu samorządu aptekarskiego w przedmiocie ustalenia posiadania rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej – o wydanie której w istocie rzecz zabiegała strona skarżąca – stanowi bowiem jedynie ocenę, nie jest ukierunkowana na wywołanie bezpośrednich skutków prawnych wobec podmiotu, którego dotyczy i sama w sobie nie kreuje nowej sytuacji prawnej, a także nie kształtuje praw i obowiązków opiniowanego podmiotu, o czym mowa dalej.

W odniesieniu bowiem do podjęcia przez Wielkopolską Okręgową Radę Aptekarską działania oczekiwanego przez stronę skarżącą – a mianowicie, wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie ustalenia posiadania przez stronę rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej – normatywnych podstaw tego działania nie sposób jest upatrywać w przepisach art. 7 ust. 2 pkt 7 i art. 29 pkt 5 u.i.a., ani też w postanowieniach § 9 uchwały nr 18/2017 Naczelnej Rady Aptekarskiej z dnia 5 września 2017 r., których naruszenie podnosi skarga kasacyjna (pkt 1. ppkt 1.1. i ppkt 1.2 petitum skargi kasacyjnej).

W tej mierze bowiem – i abstrahując już nawet od tego, że z uzasadnienia zaskarżonego postanowienia nie wynika, aby Sąd pierwszej instancji podejmował jakiegokolwiek zabiegi interpretacyjne w odniesieniu, do przywołanych przepisów prawa, co zarzut ich błędnej wykładni czyni tym samym nieskutecznym (zob. np. wyroki NSA z dnia: 13 listopada 2024 r., II GSK 1045/21; 28 lipca 2022 r., I OSK 1925/21; 6 listopada 2020 r., II GSK 742/20; 13 października 2017 r., II FSK 1445/15) – wyjaśnienia wymaga, że zadania oraz kompetencje okręgowej

radę aptekarskiej, o których jest mowa w art. 7 ust. 2 pkt 7 oraz w art. 29 pkt 5 u.i.a. aktualizują się – co aż nadto jasno i wyraźnie wynika z treści oraz funkcji tych przepisów prawa – w postępowaniach prowadzonych w sprawach udzielania lub cofania koncesji na prowadzenie aptek lub hurtowni, a opinie, o których jest mowa w tych przepisach prawa są wydawane na wniosek wojewódzkiego inspektora farmaceutycznego stanowiąc jeden z dowodów w tychże postępowaniach, który podlega ocenie na zasadach ogólnych (zob. np. wyroki NSA z dnia: 20 marca 2019 r., II GSK 375/17; [...]; 11 września 2018 r., II GSK 3914/16; [...]), co siłą rzeczy prowadzi do wniosku, że okręgowa rada aptekarska nie posiada w tym względzie innych, czy też wręcz samoistnych kompetencji – których źródła nie wskazuje również strona skarżąca – do wszczynania oraz prowadzenia postępowania administracyjnego w sprawie ustalenia posiadania przez przedsiębiorcę rękojmi należytego prowadzenia apteki ogólnodostępnej, a w konsekwencji – a to wobec istoty oraz funkcji wymienionej opinii – do wniosku o braku zasadności zarzutów naruszenia art. 61a § 1 i art. 65 § 1 k.p.a., a także art. 6, art. 7 i art. 10 § 1 k.p.a. (pkt 2. ppkt 2.1. i ppkt 2.2. petitum skargi kasacyjnej).

W odniesieniu natomiast do stanowiska osadzonego na gruncie § 9 uchwały nr 18/2017 Naczelnej Rady Aptekarskiej z dnia 5 września 2017 r., przede wszystkim podkreślenia wymaga – albowiem strona skarżąca nie uwzględniła tego w dostatecznym stopniu, w tym również w zakresie odnoszącym się do znaczenia konsekwencji wynikających z § 8 ust. 1 pkt 1 tej uchwały – że wymieniona uchwała została podjęta w sprawie trybu postępowania przy wydawaniu opinii w sprawach udzielenia albo cofnięcia zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej oraz przy stwierdzaniu rękojmi należytego prowadzenia apteki przez kandydata na stanowisko kierownika apteki, a w tym kontekście, że adresatem uprawnienia, o którym jest mowa § 9 ust. 1 uchwały jest farmaceuta, a co więcej, że uprawnienie to dotyczy wniosku o wydanie zaświadczenia potwierdzającego, że daje on rękojmię należytego prowadzenia apteki, jako jej kierownik lub osoba pełniąca funkcję kierownika apteki, co nie mniej jasno – w tym wobec przedmiotu regulacji wskazanej uchwałą – wynika z jej § 1.

Jeżeli przy tym podkreślić – co jest nie mniej oczywiste – że postępowanie w sprawie wydania zaświadczenia nie jest postępowaniem jurysdykcyjnym w administracji, a jego przedmiot jest wąski, ma specyficzny charakter i nie tworzy kompetencji do orzekania w danej sprawie administracyjnej – a mianowicie ustalania praw lub obowiązków administracyjnoprawnych podmiotów prawa – lecz sprowadza się do poświadczenia faktów lub stanów prawnych (zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II OSK 2527/17), albowiem nie służy ono dokonywaniu jakichkolwiek ustaleń faktycznych, z wyjątkiem ustaleń w zakresie dysponowania lub nie danymi, których dotyczy wniosek o wydanie zaświadczenia i nie można w nim również dokonywać jakichkolwiek ocen,

a tym bardziej ocen prawnych, albowiem taka ocena jest elementem kształtowania prawa, co nie jest dopuszczalne – w sytuacji zaś, gdy kwestia objęta żądaniem wydania zaświadczenia budzi wątpliwości (jest sporna), organ powinien odmówić wydania zaświadczenia (zob. wyrok NSA z dnia 14 lipca 2021 r., II OSK 268/21 oraz np. wyrok NSA z dnia 2 września 2022 r., II GSK 717/19) – to argumentację osadzoną na gruncie znaczenia konsekwencji mających – zdaniem strony skarżącej – wynikać z § 9 uchwały nr 18/2017 Naczelnej Rady Aptekarskiej z dnia 5 września 2017 r. trzeba uznać za tym bardziej chybioną.

Zwłaszcza, że zaświadczenie nie jest aktem woli organu, lecz jedynie aktem wiedzy, co nie pozostaje bez wpływu i na ten wniosek, że brak elementu oświadczenia woli różni też zaświadczenia od aktów i czynności w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

W rekapitulacji należało więc stwierdzić, że skarga kasacyjna nie podważa zgodności z prawem zaskarżonego postanowienia, albowiem nie została oparta na usprawiedliwionych podstawach.

W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. orzekł, jak w sentencji postanowienia. W odpowiedzi natomiast na zawarty w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosek Wielkopolskiej Okręgowej Izby Aptekarskiej o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania trzeba stwierdzić, że nie zasługiwał on na uwzględnienie, albowiem przepisy art. 203 i art. 204 p.p.s.a. nie mają zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie Sądu pierwszej instancji kończące postępowanie w sprawie (zob. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2008 r., I OPS 4/07).

48

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 14 stycznia 2025 r.
(III OSK 6041/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Stelmasiak

Sędziowie: del. WSA Maciej Kobak (sprawozdawca), NSA Piotr Korzeniowski

Dane osobowe w rozumieniu art. 4 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie

ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 2016.119.1 ze zm.) obejmują numer telefonu, jeżeli można go powiązać z innymi informacjami, pozwalającymi na identyfikację osoby fizycznej, do której on należy.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2021 r. w sprawie ze skargi X. sp. z o.o. z siedzibą w P. na decyzję Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 31 lipca 2020 r. nr ZSPR.440.1865.2019.PR.AKR w przedmiocie przetwarzania danych osobowych, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych na rzecz X. sp. z o.o. z siedzibą w P. dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z dnia 13 kwietnia 2021 r., II SA/Wa 1898/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie, Sąd pierwszej instancji) po rozpoznaniu skargi X. sp. z o.o. z siedzibą w P. (dalej: skarżąca) na decyzję Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych (dalej: organ) z dnia 31 lipca 2020 r., nr ZSPR.440.1865.2019.PR.AKR, w przedmiocie przetwarzania danych osobowych uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził zwrot kosztów postępowania.

Powyższy wyrok zapadł w następujących okolicznościach faktycznych i prawnych sprawy.

W dniu 29 października 2019 r. do organu wpłynęła skarga P.C. (dalej: wnioskodawca), na nieprawidłowości w procesie przetwarzania jego danych osobowych przez skarżącą; upatrywał ich w przetwarzaniu swoich danych osobowych – w szczególności numeru telefonu – bez podstawy prawnej, a także niezrealizowaniu żądań w zakresie: udzielenia wszelkich dostępnych informacji o źródle pozyskania danych osobowych oraz otrzymania kopii przetwarzanych danych.

Z wyjaśnień złożonych przez skarżącą w dniu 5 marca 2020 r. wynika, że pozyskała ona numer telefonu wnioskodawcy w związku z nabyciem pakietu danych (numerów telefonu, wytypowanych w oparciu o kryterium geograficzne) od Y. sp. z o.o. z siedzibą w T. (...) – dalej: spółka II.

W dniu 1 października 2019 r. wnioskodawca zwrócił się drogą elektroniczną z żądaniem dostarczenia kopii jego danych, przetwarzanych przez skarżącą oraz udzielenie informacji o źródle ich pozyskania.

Pismem z 28 października 2019 r. skarżąca odmówiła realizacji żądań wnioskodawcy, gdyż według niej numer telefonu nie stanowi danych osobowych.

Decyzją z dnia 31 lipca 2020 r., nr ZSPR.440.1865.2019.PR.AKR, organ przywołując art. 104 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) oraz art. 4 pkt. 1, art. 6 ust. 1, art. 15 ust. 1 i 3 oraz art. 58 ust. 2 lit. b/ i c/ rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.Urz. UE L 2016.119.1; dalej: RODO): udzielił skarżącej upomnienia za naruszenie art. 15 ust. 1 lit. g/ i art. 15 ust. 3 RODO, polegające na odmowie realizacji żądania wnioskodawcy – udzielenia mu wszelkich dostępnych informacji o źródle pozyskania danych osobowych oraz kopii jego danych osobowych i nakazał jej wyeliminowanie nieprawidłowości w procesie przetwarzania danych osobowych wnioskodawcy, poprzez ich usunięcie, jako przetwarzanych bez podstawy prawnej.

W skardze do WSA, powyższej decyzji zarzucono naruszenie szeregu przepisów RODO i k.p.a., wskutek czego wniesiono o jej uchylenie.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

W dodatkowym piśmie procesowym (k. 39–44), spółka pottrzymała zarzuty i ich uzasadnienie.

Opisanym na wstępie wyrokiem WSA w Warszawie uwzględnił skargę, gdyż uznał za trafne zarzuty skarżącej, w których podniesiono, że orzekając w sprawie naruszono przepisy prawa materialnego określające, co należy traktować jako dane osobowe, których przetwarzanie podlega regułom RODO. Mylna konstatacja organu, jakoby skarżąca przetwarzała dane osobowe wnioskodawcy, prowadziła do bezpodstawnego wydania orzeczenia, którym udzielono jej upomnienia oraz zobowiązano do podjęcia określonych czynności.

W ocenie Sądu pierwszej instancji trafnie wywiedziono w skardze, że organ – prowadząc postępowanie oraz przywołując określone okoliczności formalne sprawy – nie wykazał w istocie, aby skarżąca – dysponując wyłącznie zbiorem określonych numerów telefonów (jest to niesporne, w kontekście posiadanych danych wnioskodawcy) przetwarzała dane osobowe – w rozumieniu art. 4 pkt 1 RODO.

Zasadnie zauważył organ, że danymi takimi mogą być informacje, które nie identyfikują konkretnej osoby, lecz jest możliwe – przy ich pomocy i wykorzystaniu nieznacznych środków – zidentyfikowanie konkretnej osoby. Organ nie

wywiódł jednak, aby tego rodzaju charakter miał sam numer telefonu – nie przypisany do konkretnej osoby, w ramach zbioru informacji posiadanych przez podmiot dysponujący tymi danymi, bądź w łatwy sposób pozyskiwalnymi.

Skoro nabyty przez skarżącą zbiór danych (baza numerów telefonów) identyfikuje wyłącznie osoby zamieszkujące pewien teren to sam numer telefonu nie jest wystarczający do identyfikacji konkretnej osoby, jako jednostki o przypisanych jej cechach indywidualnych. Nie sposób więc uznać, aby skarżąca dysponowała danymi osobowymi wnioskodawcy i je przetwarzała.

Skoro zaś skarżąca nie przetwarzała danych osobowych wnioskodawcy, nie znajdą do niej zastosowania wymagania określone RODO. Nie mogła być też wydana wobec niej decyzja w następstwie naruszenie stosownych reguł, wynikających z tego aktu.

Trafne są zatem zarzuty naruszenia wymienionych w skardze przepisów prawa materialnego. Chybione są natomiast te, dotyczące naruszenia przepisów postępowania w kontekście obowiązku właściwego wyjaśnienie sprawy. Żadne bowiem okoliczności faktyczne nie były sporne, zaś różnica stanowisk dotyczyła odmiennej oceny, czy określona informacja – sam numer telefonu – powinna być kwalifikowana jako dane osobowe. Nie naruszono też wymienionych w skardze przepisów art. 15 i 126 k.p.a., gdyż regulacje te nie znajdowały w ogóle w sprawie zastosowania.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł organ, zaskarżając go w całości i zarzucając mu naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 4 pkt 1 RODO poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że numer telefonu nie stanowi danej osobowej, pozwalającej na zidentyfikowanie osoby fizycznej, co miało istotny wpływ na wynik postępowania, skutkując uchYLENIEM zaskarżonej decyzji.

Mając na względzie powyższe wniesiono o uchylenie wyroku w całości i rozpoznanie skargi kasacyjnej przez Naczelny Sąd Administracyjny, ewentualnie o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania na rzecz organu, a także o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną wniesiono o jej oddalenie, zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego oraz opłaty skarbowej od pełnomocnictwa, a także rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach

skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania. W rozpoznawanej sprawie nie zachodzi żadna z okoliczności skutkujących nieważnością postępowania, o jakich mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. i nie zachodzi żadna z przesłanek, o których mowa w art. 189 p.p.s.a., które Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu dokonując kontroli zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku. Wobec tego Naczelny Sąd Administracyjny przeszedł do zbadania zarzutów kasacyjnych.

W skardze kasacyjnej podniesiono wyłącznie jeden zarzut: naruszenia art. 4 pkt 1 RODO poprzez jego błędną wykładnię polegającą na wyłączeniu z zakresu normatywnego pojęcia danych osobowych numeru telefonu.

Stosownie do postanowień art. 4 pkt 1 RODO „dane osobowe” oznaczają wszelkie informacje o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej („osobie, której dane dotyczą”); możliwa do zidentyfikowania osoba fizyczna to osoba, którą można bezpośrednio lub pośrednio zidentyfikować, w szczególności na podstawie identyfikatora takiego jak imię i nazwisko, numer identyfikacyjny, dane o lokalizacji, identyfikator internetowy lub jeden bądź kilka szczególnych czynników określających fizyczną, fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość osoby fizycznej.

Prawodawca unijny definiując dane osobowe dokonał dychotomicznego podziału informacji, które je stanowią. Po pierwsze, jako dane osobowe traktuje wszelkie informacje o osobie zidentyfikowanej. Nie musi to zatem być informacja, która identyfikuje daną osobę, lecz informacja o takiej osobie. Co do zasady będzie to więc dodatkowa informacja o osobie, którą administrator już zidentyfikował i w tym znaczeniu poszerzająca zakres dostępnych dla administratora danych, które jej dotyczą. Chodzi zatem o wszystkie komunikaty, wyrażone i zapisane w jakikolwiek sposób, np.: znakami graficznymi, symbolami, w języku komputerowym, na fotografii na taśmie magnetofonowej lub magnetowidowej, których treść odnosi się do konkretnej osoby. Innymi słowy, jest to każda informacja, która dotyczy osoby, którą administrator danych może w sposób pewny wskazać bez konieczności podejmowania jakichkolwiek dalszych czynności w celu jej identyfikacji.

W realiach niniejszej sprawy nie ma wątpliwości, że numer telefonu wnioskodawcy P.C. nie stanowi danych osobowych o osobie zidentyfikowanej. Z niekwestionowanego stanu faktycznego sprawy wynika bowiem, że skarżąca, poza numerem telefonu, nie dysponowała żadną inną informacją dotyczącą wnioskodawcy, a zatem bez podejmowania dalszych czynności identyfikacyjnych, nie mogła przypisać go do jakiegokolwiek osoby fizycznej.

Zasadnicze znaczenie w sprawie ma kwestia dopuszczalności zakwalifikowania numeru telefonu, jako informacji o „możliwej do zidentyfikowania osobie

fizycznej”. RODO w art. 4 pkt 1 definiuje osobę możliwą do zidentyfikowania jako osobę, którą można bezpośrednio lub pośrednio zidentyfikować, w szczególności na podstawie identyfikatora takiego jak imię i nazwisko, numer identyfikacyjny, dane o lokalizacji, identyfikator internetowy lub jeden bądź kilka szczególnych czynników określających fizyczną, fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość osoby fizycznej. W motywie 26 RODO postanowiono, że „[a]by stwierdzić, czy dana osoba fizyczna jest możliwa do zidentyfikowania, należy wziąć pod uwagę wszelkie rozsądnie prawdopodobne sposoby (w tym wyodrębnienie wpisów dotyczących tej samej osoby), w stosunku do których istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo, iż zostaną wykorzystane przez administratora lub inną osobę w celu bezpośredniego lub pośredniego zidentyfikowania osoby fizycznej. Aby stwierdzić, czy dany sposób może być z uzasadnionym prawdopodobieństwem wykorzystany do zidentyfikowania danej osoby, należy wziąć pod uwagę wszelkie obiektywne czynniki, takie jak koszt i czas potrzebne do jej zidentyfikowania, oraz uwzględnić technologię dostępną w momencie przetwarzania danych, jak i postęp technologiczny. Zasady ochrony danych nie powinny więc mieć zastosowania do informacji anonimowych, czyli informacji, które nie wiążą się ze zidentyfikowaną lub możliwą do zidentyfikowania osobą fizyczną, ani do danych osobowych zanonimizowanych w taki sposób, że osób, których dane dotyczą, w ogóle nie można zidentyfikować lub już nie można zidentyfikować. Niniejsze rozporządzenie nie dotyczy więc przetwarzania takich anonimowych informacji, w tym przetwarzania do celów statystycznych lub naukowych.”

Dane osobowe umożliwiające zidentyfikowanie osoby fizycznej bezpośrednio to takie informacje, które same w sobie inkorporują treść pozwalającą na identyfikację tej osoby, bez konieczności integrowania (łączenia) tych danych z innymi informacjami.

A contrario, danymi osobowymi umożliwiającymi zidentyfikowanie osoby fizycznej pośrednio, będą takie informacje, które w celu identyfikacji tej osoby należy treściowo zespolić z innymi informacjami. Zastrzec przy tym należy, iż nie jest wymagane, aby wszystkie dane umożliwiające zidentyfikowanie danej osoby fizycznej znajdowały się w dyspozycji jednego podmiotu. Potwierdzeniem przyjętych założeń jest treść art. 4 pkt 5 RODO w zw. z motywem 26 RODO. Prawodawca unijny przyjął bowiem, że spseudoaninizowane informacje, a więc takie, których nie można przypisać do konkretnej osoby fizycznej (art. 4 pkt 5 RODO) należy uznać, za informacje o możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej, jeżeli takie przypisanie jest możliwe, przy użyciu dodatkowych informacji (motyw 26).

Dla ustalenia pośredniej możliwości identyfikacji osoby fizycznej istotne jest zatem to, czy administrator lub inna osoba (tak w motywie 26) ma możliwość

treściowego skorelowania będącej w jego dyspozycji informacji z innymi, posiadanymi przez siebie lub inny podmiot informacjami, tworząc w ten sposób zbiór danych identyfikujących daną osobę fizyczną. Za dane osobowe należy zatem uznać informację, która po połączeniu z innymi informacjami (informacją), pozwala zidentyfikować daną osobę fizyczną albo administratorowymi tej informacji, albo innemu podmiotowi, którą ją od administratora pozyskał.

Z postanowień art. 4 pkt 1 oraz pkt 5 RODO w zw. z motywem 26 RODO wynikają istotne dla niniejszej sprawy wnioski.

Po pierwsze, trzeba przyjąć, że możliwość pośredniej identyfikacji osoby fizycznej odnosi się wyłącznie do takich układów, w których występuje „informacja zasadnicza”, która samodzielnie nie stanowi danych osobowych, albowiem bez połączenia jej z innymi informacjami nie identyfikuje osoby fizycznej, oraz „informacje dodatkowe” (taką terminologią posługuje się RODO w art. 4 pkt 5 oraz w motywie 26), które samodzielnie albo po ich treściowym skorelowaniu z „informacją zasadniczą”, pozwalają na zidentyfikowanie osoby fizycznej. W pierwszym układzie „informacja zasadnicza” będzie informacją dołączoną do zbioru informacji o zidentyfikowanej osobie fizycznej. Konstytytywną cechą takiej informacji będzie to, że dopiero w zestawieniu z „informacjami dodatkowymi” będzie można przypisać jej cechy identyfikujące. W drugim układzie, zarówno „informacja zasadnicza” jak i „informacje dodatkowe” samodzielnie nie identyfikują osoby fizycznej, do której się odnoszą. Dopiero w momencie ich połączenia powstaje zbiór informacji identyfikujących daną osobę fizyczną. Możliwość stworzenia zbioru informacji, w zakres którego wchodzi „informacja zasadnicza” i „informacje dodatkowe”, a następnie zidentyfikowania na ich podstawie danej osoby fizycznej ma ten skutek, że „informacja zasadnicza” uzyskuje przymiot danych osobowych.

Po drugie, należy przyjąć, że „informacja zasadnicza” zawsze znajduje się w posiadaniu administratora danych osobowych, natomiast dysponentem „informacji dodatkowych” jest albo również ten administrator, albo „inna osoba” (tak motyw 26 RODO).

Po trzecie, nie ma znaczenia, czy zespolenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi” i tym samym identyfikacji danej osoby fizycznej dokonuje administrator – dysponent „informacji zasadniczej” – czy inna osoba – dysponent „informacji dodatkowych”. Dla przypisania „informacji zasadniczej” przymiotu danych osobowych istotne jest wyłącznie to, czy któryś z tych podmiotów ma możliwość zespolenia jej z „informacjami dodatkowymi” tworząc w ten sposób zbiór danych identyfikujących konkretną osobę fizyczną.

Po czwarte, ustalenie, czy administrator bądź inna osoba ma możliwość zespolenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi” powinno opierać się na przewidzianych w motywie 26 kwantyfikatorach, a zatem

uwzględniać „rozsądnie prawdopodobne sposoby”, w stosunku do których istnieje „uzasadnione prawdopodobieństwo”, iż zostaną wykorzystane w celu bezpośredniego lub pośredniego zidentyfikowania osoby fizycznej. Oznacza to, że o sprofilowaniu „informacji zasadniczej” jako danych osobowych nie decyduje to, czy rzeczywiście posłużyła ona do zidentyfikowania danej osoby fizycznej, po uprzednim zespoleniu jej z „informacjami dodatkowymi”, tylko to, czy może posłużyć do takiej identyfikacji, uwzględniając racjonalność dostępnych mechanizmów połączenia jej z „informacjami dodatkowymi” oraz prawdopodobieństwo wykorzystania tych mechanizmów przez administratora bądź inną osobę.

Po piąte, o możliwości identyfikacji konkretnej osoby fizycznej na gruncie art. 4 pkt 1 RODO w zw. z motywem 26 RODO można mówić wówczas, gdy do stworzenia zbioru informacji identyfikujących tę osobę, na który składają się „informacja zasadnicza” i „informacje dodatkowe” dochodzi niezależnie od tej osoby. Chodzi o to, że zgodnie z powołanymi unormowaniami RODO, źródłem „informacji dodatkowych” może być wyłącznie administrator, albo „inna osoba”, nie zaś osoba fizyczna, której identyfikacja jest możliwa przy wykorzystaniu tych informacji.

Po szóste, zasadnicze znaczenie przy ustaleniu, czy dana osoba fizyczna jest możliwa do zidentyfikowania w rozumieniu art. 4 pkt 1 RODO w zw. z motywem 26 RODO ma przyjęty sposób rozumienia użytego w tych przepisach przymiotnika „możliwa”. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego „możliwa do zidentyfikowania osoba fizyczna” w rozumieniu art. 4 pkt 1 RODO w zw. z motywem 26 to osoba, w stosunku do której istnieje „możliwość” połączenia dotyczących jej „informacji podstawowej” z „informacjami dodatkowymi” i przez to ustalenia jej tożsamości. „Możliwość” zidentyfikowania danej osoby fizycznej odnosi się więc do samej dostępności zagregowania „informacji podstawowej” z „informacjami dodatkowymi”. Nie odnosi się natomiast do rezultatu tej agregacji. Przez „możliwość” zidentyfikowania danej osoby fizycznej należy więc rozumieć dostępność połączenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi”, których rezultatem zawsze będzie zidentyfikowanie tej osoby. „Możliwość” zidentyfikowania danej osoby fizycznej nie oznacza więc niepewności co do rezultatów połączenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi”, ta bowiem jest z założenia wykluczona. Odnosi się ona do dostępności działań integrujących te informacje w celu identyfikacji danej osoby fizycznej. „Możliwa” do zidentyfikowania będzie więc taka osoba fizyczna, w stosunku do której albo administrator, albo „inna osoba” będą posiadali dostęp do połączenia dotyczących ją „informacji zasadniczej” i „informacji dodatkowych” w rezultacie czego, dojdzie do ustalenia jej tożsamości. Prezentowanych wniosków nie podważają użyte w motywie 26 zwroty:

„rozsądnie prawdopodobne sposoby” i „uzasadnione prawdopodobieństwo”. W przywołanych zwrotach prawdopodobieństwo, a zatem nie pewność lecz potencjalność, dotyczy samych metod/form połączenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi” oraz potencjalności ich wykorzystania. „Rozsądnie prawdopodobne sposoby” należy więc korelować z racjonalnością każdej z możliwych dla administratora lub „innej osoby” metod integracji „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi”. Z kolei „uzasadnione prawdopodobieństwo” odnosić trzeba do przewidywalności skorzystania z tych metod przez te podmioty. Omawiane zwroty stanowią koordynaty dla formułowania ocen, co do tego, czy dostępne dla administratora lub „innej osoby” sposoby połączenia „informacji zasadniczej” z „informacjami dodatkowymi” nie są dla tych podmiotów zbyt kosztowne w sensie finansowym, czasowym, infrastrukturalnym, etc., w stosunku do efektów (korzyści), jakie spowoduje identyfikacja osoby fizycznej, której te informacje dotyczą. Zaznaczyć przy tym należy, że chodzi oczywiście o sposoby zgodne z prawem. Świadczy to jednoznacznie o tym, że kwalifikacja danej informacji jako umożliwiającej identyfikację danej osoby fizycznej nie opiera się wyłącznie na jej treści, ale również na potencjale konkretnego podmiotu, który nią dysponuje do połączenia jej z „informacjami dodatkowymi”.

Przy takim założeniu należy potwierdzić formułowany w doktrynie pogląd o relatywizacji danych osobowych, który sprowadza się do możliwości różnego kwalifikowania takiej samej informacji z punktu widzenia definicji danych osobowych w zależności od tego, jaki podmiot tę informację przetwarza, jakimi środkami identyfikacji dysponuje, jakie jeszcze inne informacje przetwarza – zob. D. Lubasz, A. Szkurłat, *Relatywizacja pojęcia danych osobowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych i powszechnych*, „Monitor Prawniczy” 2021, nr 23.

Przedstawione uwagi odnoszące się do sposobu interpretacji art. 4 pkt 1 RODO znajdują istotne przełożenie w niniejszej sprawie. Na ich podstawie należy bowiem stwierdzić, że skarżąca dysponowała wyłącznie numerem telefonu wnioskodawcy, przy czym nie posiadała wiedzy ani co do tego, który z numerów telefonów dostępnych w zakupionym zbiorze należy do wnioskodawcy, ani że w ogóle którykolwiek z tych numerów należy do wnioskodawcy. Innymi słowy, skarżąca nie miała informacji pozwalających jej na stwierdzenie, że któryś z posiadanych przez nią numerów należy do wnioskodawcy, jak też na wyodrębnienie konkretnego numeru telefonu z posiadanego zbioru i przypisanie go do wnioskodawcy. Skarżąca przy pomocy posiadanych numerów mogła wykonać połączenie telefoniczne i realizując swoje cele gospodarcze pozyskać dodatkowe informacje pozwalające skorelować dany numer telefonu z konkretną osobą fizyczną. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa,

że do momentu podania przez rozmówcę swoich danych osobowych skarżąca nie mogła zidentyfikować osoby fizycznej, do której ten numer należy. Co ma zasadnicze znaczenie, skarżąca nie łączyła informacji w postaci numeru telefonu z dodatkowymi informacjami pozwalającymi zidentyfikować jego właściciela, na podstawie posiadanych przez siebie danych. Nie czyniła tego również w oparciu o dostęp do informacji posiadanych przez inne podmioty. Jedyнным dostępnym dla skarżącej sposobem zidentyfikowania wnioskodawcy, jako osoby fizycznej, do której należy posiadany przez nią numer telefonu, był bezpośredni kontakt telefoniczny z wnioskodawcą, w ramach którego mógł on udostępnić dane osobowe, które go identyfikują. Nie można jednak przyjąć, że posiadany przez skarżącą numer telefonu wnioskodawcy był „rozsądnym prawdopodobnym sposobem” pozyskania przez nią „informacji dodatkowych” pozwalających na jego identyfikację, albowiem skorzystanie z tego sposobu nie gwarantowało takiego rezultatu. Co więcej, w trakcie rozmowy wnioskodawca odmówił podania swoich danych osobowych, co wyłączało możliwość przypisania mu numeru telefonu, na który zadzwoniła skarżąca.

Trzeba jednoznacznie stwierdzić, że dopóki skarżąca nie miała dostępu do „informacji dodatkowych” pozwalających jej na stwierdzenie, że posiadany numer telefonu należy do wnioskodawcy, nie można przyjąć, że posiadała jego dane osobowe. Sama możliwość wykonania połączenia telefonicznego nie stanowi o możliwości identyfikacji właściciela numeru telefonu, albowiem nie ma żadnej pewności, że dane pozwalające na taką identyfikację zostaną pozyskane. Dlatego też rację ma Sąd pierwszej instancji, że numer telefonu mógłby stanowić dane osobowe przetwarzane przez skarżącą, dopiero od momentu pozyskania przez nią informacji identyfikujących jego właściciela. Skarżąca tak we własnych zasobach, jak i w zasobach innych podmiotów, do których miała dostęp, nie posiadała informacji pozwalających przypisać jej konkretny numer telefonu do wnioskodawcy.

Z przyjętymi wnioskami nie pozostają w sprzeczności tezy powołanego w skardze kasacyjnej wyroku TSUE z 19 października 2016 r., *Breyer*, C-582/14, ECLI:EU:C:2016:779. Powołany wyrok zapadł wprawdzie na gruncie dyrektywy 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.Urz. UE L. 1995.281.31), która została uchylona przez RODO, jednakże z uwagi na treściową tożsamość obu aktów orzecznictwo Trybunału dotyczące wspomnianej dyrektywy znajduje co do zasady zastosowanie również w odniesieniu do RODO – wyrok TSUE z dnia 17 czerwca 2021 r., C-597/19, ECLI:EU:C:2021:492, pkt 107.

W powołanym wyroku Trybunał rozważał możliwość uznania za dane osobowe adresów IP rejestrowanych przez dostawcę internetowych usług

medialnych, w sytuacji, gdy dodatkowe informacje pozwalające na identyfikację użytkownika strony internetowej posiada inny podmiot – dostawca usług internetowych. Trybunał jednoznacznie stwierdził, iż taka sytuacja wystąpi jedynie po ustaleniu, że istnieje możliwość połączenia adresu IP z owymi dodatkowymi informacjami będącymi w posiadaniu dostawcy dostępu do Internetu w sposób, który może, racjonalnie rzecz biorąc, zostać zastosowany w celu zidentyfikowania osoby, której dane dotyczą. Trybunał nakazał zbadać, czy dostawca internetowych usług medialnych może zwrócić się do właściwych organów państwowych o pozyskanie informacji identyfikujących użytkownika adresu IP od dostawcy Internetu, w sytuacji gdy doszło do popełnienia przestępstwa – pkt 44–48 wyroku. Trybunał uzależnił więc kwalifikację adresu IP jako danych osobowych od ustalenia, czy istnieje możliwość połączenia go z informacjami dodatkowymi identyfikującymi użytkownika tego adresu. W układzie powołanej sprawy chodziło więc o dostęp do informacji posiadanych przez inny podmiot, niż osoba fizyczna podlegająca identyfikacji, a ponadto o dostęp, który gwarantuje identyfikację tej osoby, a nie jedynie potencjalność tej identyfikacji zależną od woli tego podmiotu.

W powołanym w skardze kasacyjnej wyroku z 6 listopada 2003 r., C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596 (...) TSUE istotnie stwierdził, że „operacja polegająca na zamieszczeniu na stronie internetowej danych różnych osób pozwalających je zidentyfikować za pomocą nazwiska albo innych środków, np. numeru telefonu lub informacji dotyczących ich warunków pracy i sposobów spędzania przez nie wolnego czasu stanowi przetwarzanie danych osobowych w całości lub w części w sposób zautomatyzowany w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy 95/46” – pkt 27 wyroku. Skarżący kasacyjnie pomija jednak, że uczynił to po uprzedniej konkluzji, że termin dane osobowe, jako wszelkie informacje dotyczące zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej odnosi się „bez wątpienia do nazwiska osoby w połączeniu z jej numerem telefonu lub informacjami dotyczącymi jej warunków pracy czy sposobów spędzania przez nią wolnego czasu” – pkt 24 wyroku. Trybunał wprost więc przyjął, że numer telefonu będzie stanowił dane osobowe, jeżeli zostanie połączony z informacjami dodatkowymi, identyfikującymi osobę fizyczną, do której należy.

Mając na uwadze całość powyższego Naczelny Sąd Administracyjny nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej i oddalił ją na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnięto na podstawie art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

