

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 4 (127) • 2025

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	7
Zbiór orzeczeń	11



Wolters Kluwer

Warszawa 2025

ZBIÓR URZĘDOWY
łóczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

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

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01–208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

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

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732–8357

e-ISSN 3071–8627

Wykaz ważniejszych skrótów

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93; Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930; Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 633)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168; Dz.U. z 2020 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 572; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926; Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
p.g.k.	– ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163; Dz.U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 2052 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270; Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)

Prawo budowlane	– ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414; Dz.U. z 2015 r. poz. 443; Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 418)
p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269; Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
rozporządzenie z 2004 r.	– rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. Nr 207, poz. 2109; Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.; <i>akt prawny uchylony</i>)
rozporządzenie z 2023 r.	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (<i>obecnie</i> : Dz.U. z 2023 r. poz. 1832)
specustawa	– ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. Nr 80, poz. 721; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 311)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86; Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 24, poz. 151; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31; Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 707)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207; Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.)

ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535; Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 775)
u.z.z.z.	– ustawa z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu i zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. Nr 234, poz. 1570; Dz.U. z 2023 r. poz. 1284 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2024 r. poz. 924 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>
II FPS 1/25 (26 V 2025 r.)	49	Podstawa wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego w razie stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów zastosowanych w orzeczeniu niekończącym postępowania art. 272 § 1 p.p.s.a., art. 190 ust. 4 i art. 8 ust. 2 Konstytucji RP	11
III FPS 2/25 (26 V 2025 r.)	50	Zeznanie podatkowe w przypadku dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., art. 68 § 2 pkt 1 o.p.	25
I OPS 1/24 (27 V 2025 r.)	51	Ustalanie wartości nieruchomości przejmowanych pod drogi publiczne art. 134 ust. 4 u.g.n., § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. i § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r.	42

Orzeczenia składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I FSK 1078/24 (14 IV 2025 r.)	52	Instrumentalne wykorzystanie wszczęcia postępowania karnego skarbowego art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p.	58
I FSK 1078/24 (14 IV 2025 r.)	53	Postanowienie sygnalizacyjne w sprawie istotnych naruszeń w stosowaniu Ordynacji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p.	92

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III SA/Wa 1838/23 (24 I 2024 r.)	54	Przesłanki udzielenia ulgi płatniczej w spłacie zobowiązań podatkowych art. 67a § 1 o.p.	106
II FSK 156/22 (5 XI 2024 r.)	55	Warunki zaliczenia nieściągalnej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów wierzyciela art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ i art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.	112
II FSK 166/22 (5 XI 2024 r.)	56	Kwalifikowanie przychodów generowanych w wyniku realizacji polityki inwestycyjnej alternatywnych spółek inwestycyjnych art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz lit. c/ u.p.d.o.p.	119
III FSK 1079/24 (6 XI 2024 r.)	57	Obliczanie powierzchni użytkowej budynków stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości art. 4 ust. 2 u.p.o.l.	125
II GSK 2220/24 (14 XI 2024 r.)	58	Sporządzenie skargi kasacyjnej przez prokuratora pozbawionego prawa do stanu spoczynku art. 175 § 1 p.p.s.a.	136
III FSK 1419/23 (28 XI 2024 r.)	59	Kwalifikacja urządzeń technicznych jako części obiektu budowlanego podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości po nowelizacji Prawa budowlanego z 2015 r. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego	139
III FSK 1518/23 (28 XI 2024 r.)	60	Pojęcie „budowli” w świetle prawa podatkowego art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego	157
I OSK 1665/21 (29 XI 2024 r.)	61	Organ właściwy do przeprowadzenia rozgraniczenia działek w przypadku uprzednio wszczętego postępowania o ochronę własności art. 66 § 3 k.p.a., art. 36 p.g.k.	175

I OSK 219/22 (18 II 2025 r.)	62	Moc wiążąca decyzji administracyjnej o roz- graniczeniu nieruchomości a żądanie strony przekazania sprawy sądowi art. 1 pkt 1 k.p.a., art. 33 ust. 3 p.g.k.	182
II GSK 85/25 (27 III 2025 r.)	63	Zaskarżalność do sądu administracyjnego we- zwania do stawienia się w punkcie szczepień art. 17 ust. 2 u.z.z.z. w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.i.s., art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.	192

Zbiór orzeczeń

49

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 26 maja 2025 r.
(II FPS 1/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

*Sędziowie NSA: Anna Apollo (współsprawozdawca), Bogusław Dauter (sprawozdawca),
Marzenna Linska-Wawrzon (współsprawozdawca), Ryszard Pęk,
Mirosław Trzecki, Teresa Zyglewska*

Naczelny Sąd Administracyjny, z udziałem prokuratora delegowanego do Prokuratury Krajowej M.E., po rozpoznaniu w dniu 26 maja 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 2025 r. o podjęcie na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) uchwały wyjaśniającej:

„Czy art. 272 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) w związku z art. 190 ust. 4 i art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej może stanowić podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego także w przypadku, gdy rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją dotyczy przepisów stanowiących podstawę wydania orzeczenia niekończącego postępowania w sprawie, w tym orzeczenia w przedmiocie prawa pomocy?”

podjął następującą uchwałę:

Artykuł 272 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)

w związku z art. 190 ust. 4 i art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej może stanowić podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego także w przypadku, gdy rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją dotyczy przepisów stanowiących podstawę wydania prawomocnego orzeczenia niekończącego postępowania w sprawie, w tym orzeczenia w przedmiocie prawa pomocy.

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

Wnioskiem z 10 lutego 2025 r., nr BO.511.1.2025, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.; dalej: p.u.s.a.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), wniosł o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy art. 272 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) w związku z art. 190 ust. 4 i art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej może stanowić podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego także w przypadku, gdy rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją dotyczy przepisów stanowiących podstawę wydania orzeczenia niekończącego postępowania w sprawie, w tym orzeczenia w przedmiocie prawa pomocy?”.

We wniosku wskazano, że zgodnie z art. 270 p.p.s.a., w przypadkach przewidzianych w dziale niniejszym można żądać wznowienia postępowania, które zostało zakończone prawomocnym orzeczeniem. Z kolei art. 272 § 1 p.p.s.a. stanowi, że można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie. W myśl art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Natomiast art. 8 ust. 2 Konstytucji przewiduje, że przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że wniosek o podjęcie przedmiotowej uchwały jest zasadny, gdyż na tle cytowanych powyżej

przepisów prawa w orzecznictwie sądów administracyjnych wyodrębniły się dwa odmienne zapatrywania co do dopuszczalności wzruszenia, w trybie wznowienia, postanowień w sprawie przyznania wynagrodzenia za świadczenie pomocy prawnej z urzędu, ustalonego w oparciu o przepisy uznane przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 27 lutego 2024 r., SK 90/22, za niezgodne z Konstytucją. W wyroku tym Trybunał orzekł, że § 2 pkt 1 w związku z § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu (Dz.U. z 2023 r. poz. 2631) w zakresie, w jakim określa opłaty stanowiące ponoszone przez Skarb Państwa koszty nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu w wysokości niższej niż stawki minimalne opłat określonych w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964 ze zm.), jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 zdanie drugie i art. 92 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

We wniosku podkreślono ponadto, że rozbieżne poglądy w tej materii znajdują się w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zapadłym w porównywalnym czasie.

W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że postanowienie o przyznaniu wynagrodzenia jest wyłącznie postanowieniem incydentalnym, którego przedmiotem jest rozpoznanie wniosku o przyznanie wynagrodzenia za podjęte czynności w zakresie nieopłaconej pomocy prawnej i tym samym nie jest postanowieniem kończącym postępowanie sądowe. Postępowanie zainicjowane wnioskiem pełnomocnika z urzędu o przyznanie wynagrodzenia nie ma przymiotu samodzielności i odrębności, jest bowiem związane ze skargą do sądu administracyjnego, a tym samym postanowienie rozstrzygające żądanie o przyznanie wynagrodzenia nie kończy postępowania sądowego i z tego względu nie może być przedmiotem skargi o wznowienie postępowania. W konsekwencji wojewódzkie sądy administracyjne wydają postanowienia o odrzuceniu skarg o wznowienie, a część składów Naczelnego Sądu Administracyjnego utrzymuje te rozstrzygnięcia w mocy (zob. postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 28 października 2024 r., I OSK 1969/24 i 5 grudnia 2024 r., II OSK 2608/24).

Dla poparcia swojej argumentacji, sądy administracyjne odwołują się do postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lutego 2023 r., II GZ 168/22, w którym wskazano, że w art. 270–285 p.p.s.a. brakuje bezpośredniej podstawy prawnej do wzruszenia w trybie wznowienia postępowania prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania, a tym samym brak jest także podstawy prawnej do wznowienia prawomocnie zakończonej

sprawy wskutek wzruszenia wspomnianego orzeczenia, tj. postanowienia niekończącego postępowania w sprawie. Podobne stanowisko wyrażono w postanowieniach Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 30 października 2024 r., I OSK 1973/24 i 28 października 2024 r., I OSK 1969/24.

W orzecznictwie podnosi się również, że z uwagi na wyjątkowy charakter wznowienia postępowania, musi być ono rozumiane ściśle. Wyjątkowość ta wyraża się w tym, że instytucja przysługuje od ściśle określonych orzeczeń (prawomocnych, kończących postępowanie w sprawie) i na ściśle określonych podstawach. Instytucja wznowienia postępowania nie ma zatem zastosowania do postanowień o charakterze procesowym (incydentalnym), które nie kończą postępowania w sprawie.

Argumentem przemawiającym za brakiem dopuszczalności wzruszenia w trybie wznowieniowym prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania w sprawie, dotyczącego przyznania wynagrodzenia za świadczenie pomocy prawnej z urzędu, jest brak związku przyczynowego między treścią takiego postanowienia a treścią wyroku kończącego postępowanie w sprawie.

W ocenie składów orzekających zgodnie z ww. stanowiskiem, taka wykładnia nie jest sprzeczna z art. 190 ust. 4 Konstytucji. Wskazuje się, że wprawdzie przepisy rangi konstytucyjnej tworzą podstawę do uchylenia rozstrzygnięcia wydanego na podstawie przepisów uznanych za niezgodne z Konstytucją, jednak musi się to odbywać zgodnie z przepisami właściwymi dla danej procedury, a przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie przewidują możliwości wznowienia postępowania w przypadku, gdy rozstrzygnięciem wydanym na podstawie niekonstytucyjnych przepisów jest orzeczenie niekończące postępowania w sprawie, takie jak postanowienie o przyznaniu wynagrodzenia pełnomocnikowi świadczącemu swoją pracę z urzędu (zob. postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 30 października 2024 r., I OSK 1973/24; 19 września 2024 r., II OSK 1709/24; 28 października 2024 r., I OSK 1969/24; 8 sierpnia 2024 r., I OSK 1265/24, I OSK 1266/24 i I OSK 1267/24; 28 listopada 2024 r., I OSK 2058/24).

Na poparcie argumentacji odmawiającej wznowienia postępowania część składów powołuje się też na postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2006 r., I GZ 2/06, wywodząc z niego, że art. 270 p.p.s.a. dotyczy wyłącznie prawomocnego orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej, a do takich orzeczeń należą wyroki, tj. orzeczenia, które rozstrzygają sprawę merytorycznie (art. 132 p.p.s.a.) oraz postanowienia, które w inny sposób kończą postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej (art. 160–165 p.p.s.a., art. 173 § 1 p.p.s.a.), wobec czego po prawomocnym zakończeniu postępowania sądowoadministracyjnego nie jest możliwe wzruszenie postanowienia wpadkowego wydanego w toku takiego postępowania.

Tymczasem w rozstrzygnięciu tym Sąd przyjął możliwość żądania wzruszenia w drodze wznowienia postępowania prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania wprost na podstawie art. 190 ust. 4 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji, w sprawie, w której zostało ono wydane na podstawie aktu normatywnego uznanego później przez Trybunał Konstytucyjny za niekonstytucyjny: „Podstawą prawną żądania, po prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej, wzruszenia prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania w takiej sprawie stanowi wprost art. 190 ust. 4 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji, a do jego wzruszenia mają odpowiednie zastosowanie przepisy o wznowieniu postępowania sądowoadministracyjnego, tj. art. 272 § 2, art. 275, 276, 278–285 p.p.s.a.”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał we wniosku, że w myśl drugiego poglądu dopuszczalne jest wznowienie, na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego, postępowania wypadkowego zakończonego postanowieniem niekończącym postępowania w sprawie. Składy orzekające reprezentujące takie stanowisko wskazują, że w świetle prawidłowo rozumianego brzmienia art. 190 ust. 4 Konstytucji oraz art. 270 i art. 272 § 1 p.p.s.a. pozbawienie podstaw jest uzależnianie dopuszczalności wznowienia postępowania przed sądem administracyjnym od charakteru lub formy prawomocnego orzeczenia sądowego, które ma zostać wzruszone, wykluczając z nich postanowienia niekończące co do istoty postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej w rozumieniu art. 1 p.p.s.a.

Sądy administracyjne zauważają wprawdzie, że w orzecznictwie i doktrynie zasadniczo jednolicie uznaje się, że instytucja wznowienia postępowania uregulowana w p.p.s.a. nie ma zastosowania do postanowień o charakterze procesowym (incydentalnym), które nie kończą postępowania, dostrzegają natomiast odmienną sytuację, w której przyczyną wznowienia jest orzeczenie Trybunału o niekonstytucyjności przepisów przyjętych za podstawę postanowienia incydentalnego. Już w przywoływanym wcześniej postanowieniu z 22 czerwca 2006 r., I GZ 2/06, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że na gruncie wykładni Trybunału Konstytucyjnego, co do znaczenia i zakresu art. 190 ust. 4 Konstytucji, przy jednoczesnym uwzględnieniu art. 8 ust. 2 Konstytucji, można przyjąć, że brak w art. 270–285 p.p.s.a. bezpośredniej podstawy do wzruszenia, po prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie, prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania w tej sprawie, które zostało wydane na podstawie aktu normatywnego uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niekonstytucyjny, nie może wyłączać dopuszczalności wznowienia takiego postępowania.

W ocenie Sądu, ustrojodawca w art. 190 ust. 4 Konstytucji *expressis verbis* przewidział wznowienie postępowania zakończonego prawomocnym orzeczeniem

sądowym. Nie powinno więc ulegać wątpliwości, że użyty w art. 190 ust. 4 Konstytucji zwrot „prawomocne orzeczenie sądowe” obejmuje zarówno wyrok, jak i postanowienie sądu, mające wspólną dla nich cechę prawomocności, a także orzeczenia z nimi w skutkach zrównane, jak np. niezaskarżone sprzeciwem postanowienie referendarza sądowego wojewódzkiego sądu administracyjnego o przyznaniu wynagrodzenia adwokatowi za zastępstwo prawne wykonane na zasadzie prawa pomocy, które ma skutek prawomocnego orzeczenia sądu (art. 259 § 3 w związku z § 1 i art. 258 § 2 pkt 8 p.p.s.a.). W przepisach ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w art. 270 przewidziano, że można żądać wznowienia postępowania, które zostało zakończone prawomocnym orzeczeniem, a także można żądać wznowienia postępowania, zgodnie z art. 272 § 1 p.p.s.a., w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie. Powołane przepisy art. 270 i art. 272 § 1 p.p.s.a., odczytywane w kontekście art. 190 ust. 4 Konstytucji, uzasadniają przyjęcie, że instytucja wznowienia postępowania z powodu orzeczenia Trybunału może znaleźć zastosowanie w odniesieniu do prawomocnego orzeczenia sądowego, wydanego na podstawie aktu uznanego za niekonstytucyjny w ramach postępowania umożliwiającego zmianę lub uchylenie takiego orzeczenia i jednocześnie kończącego postępowanie w przedmiocie objętym tym właśnie orzeczeniem sądowym, niekończącym postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej *sensu stricto*. Z perspektywy konstytucyjnej chodzi bowiem o możliwość wzruszenia prawomocnego orzeczenia sądowego wydanego na podstawie, jak się okazało, niekonstytucyjnego przepisu, w ramach „danego postępowania”, czyli tego postępowania, w którym orzeczenie to zapadło, kończąc w ten sposób to właściwe dla jego podjęcia postępowanie.

Podobne zapatrywania wyraził Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w postanowieniach z: 28 stycznia 2025 r., II OSK 2873/24; 13 listopada 2024 r., II FZ 66/24; 19 listopada 2024 r., III OSK 2435/24, III OSK 2612/24 i III OSK 2457/24; 20 listopada 2024 r., III OSK 2488/24; 26 listopada 2024 r., III OSK 2535/24; 31 października 2024 r., I FZ 161/24, I FZ 170/24, I FZ 171/24, I FZ 173/24 i I FZ 174/24; 6 listopada 2024 r., I FZ 162/24; 12 listopada 2024 r., II FZ 68/24 i II FZ 69/24).

Swoboda ustawodawcy zwykłego w zakresie ukształtowania przepisów danego postępowania, w zakresie wdrażającym przewidziany w art. 190 ust. 4 Konstytucji standard, jest w tym przypadku zawężona wyłącznie do „zasad” i „trybu”, a nie reglamentowania stosowania tego standardu konstytucyjnego. Inaczej rzecz ujmując, to nie przepisy danej ustawy procesowej, lecz art. 190 ust. 4 Konstytucji wyznacza obszar (sferę) dopuszczalnej „wzruszalności”

sądowych lub administracyjnych aktów/czynności stosowania prawa względem ich adresatów (zob. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2024 r., III OSK 2435/24).

Prokurator Prokuratury Krajowej sformułował swoje stanowisko w sprawie w piśmie z 24 kwietnia 2025 r., gdzie wniósł o podjęcie uchwały o treści: „Art. 272 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 190 ust. 4 i art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej może stanowić podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego także w przypadku, gdy rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją dotyczy przepisów stanowiących podstawę wydania orzeczenia niekończącego postępowania w sprawie, w tym orzeczenia w przedmiocie prawa pomocy.”.

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

Wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały wyjaśniającej spełnia przesłanki określone w art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., dotyczy bowiem przepisów prawnych, których stosowanie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych. Dostrzeżone rozbieżności wystąpiły na tle analizy konkretnych orzeczeń, niektórych powołanych w uzasadnieniu wniosku i dotyczyły przepisów, które stanowiły podstawę rozstrzygnięć sądów.

Przedstawione we wniosku Prezesa NSA zagadnienie prawne daje podstawę do podjęcia uchwały. Z treści art. 15 § 1 pkt 2 w związku z art. 264 § 2 p.p.s.a. wynika, że podjęcie uchwały abstrakcyjnej ma miejsce wtedy, gdy w orzecznictwie sądów administracyjnych doszło do rozbieżności orzeczniczej. Przez to pojęcie należy rozumieć nie tylko różnice poglądów prawnych wyrażanych w orzecznictwie, ale także tendencję do utrwalania się określonych stanowisk interpretacyjnych (zob. postanowienie NSA z 30 października 2007 r., II GPS 1/07, ONSAiWSA 2008, nr 1, poz. 6). Rozbieżność w orzecznictwie musi być trwała i rzeczywista, co z kolei implikuje i pogłębia dalsze niejednolite stosowanie prawa (zob. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z: 11 grudnia 2017 r., II OPS 2/17, ONSAiWSA 2018, nr 2, poz. 20 oraz 16 kwietnia 2024 r., III OPS 1/23, ONSAiWSA 2024, nr 4, poz. 41). Wszystkie te kryteria należy przypisać zagadnieniu przedstawionemu we wniosku.

Jak powszechnie się przyjmuje, celem uchwał abstrakcyjnych jest doprowadzenie do sytuacji, w której realnie wyeliminowane zostaną źródła rozbieżności, z powodu których uchwały zostały podjęte. Niewątpliwie dla osiągnięcia tego celu istotne znaczenie powinno mieć uwzględnienie stanowisk wyrażonych w innych wiążących uchwałach abstrakcyjnych podejmujących problematykę podobną, jakkolwiek wiążącą tylko w takim zakresie, w jakim

zakreślił to wnioskodawca. Tak jest np. w odniesieniu do uchwały NSA z 28 czerwca 2010 r., II GPS 1/10 (ONSAiWSA 2010, nr 5, poz. 81). Uchwała ta wiążąco przesądziła, że przepis art. 272 § 1 p.p.s.a. stanowi podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego w każdym przypadku, gdy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą obejmuje akt normatywny, jaki stosował lub powinien zastosować sąd administracyjny lub organ administracji publicznej w danej sprawie.

W uzasadnieniu tej uchwały skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego odniósł się w szerokim zakresie do treści art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, który to przepis m.in. stanowi o istocie wniosku o podjęcie uchwały w sprawie niniejszej. Podzielając w ogólności wyrażone w tym uzasadnieniu poglądy (zob. także M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* /w:/ Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje, red. M. Smolak, Warszawa 2016, s. 91–94) i biorąc pod uwagę wątpliwości prawne występujące w sprawie aktualnie rozpatrywanej, odwołać się należy do wypowiedzi NSA, która akcentuje, że celem ustawowej procedury, realizującej normę art. 190 ust. 4 Konstytucji, musi być realne zagwarantowanie skutku w postaci uprawnienia do ponownego rozstrzygnięcia sprawy w nowym stanie prawnym, ustalonym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego. Swoboda ustawodawcy ukształtowania implementujących to uprawnienie przepisów jest w tym wypadku zawężona, a jej granice wyznacza okoliczność, że wzruszalność aktów stosowania prawa została przesądzona już na gruncie samej Konstytucji. Innymi słowy, niedopuszczalne jest ograniczanie zasady wzruszalności aktów stosowania prawa, wynikającej z art. 190 ust. 4 Konstytucji, poprzez regulacje wprowadzone w ustawach zwykłych – czy to wprost, czy też na skutek ich wykładni (zob. wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04; postanowienie TK z 2 marca 2004 r., S 1/04, OTK ZU 2004 r., nr 3, poz. 24; postanowienie NSA z 31 października 2024 r., I FZ 170/24). Celem ustawowej procedury realizującej konstytucyjną normę wznowienia postępowania musi być realne zagwarantowanie stosowania jej w praktyce, bowiem statuuje ona uprawnienie adresata orzeczenia do uruchomienia procedury ukierunkowanej na możliwość ponownego rozpoznania uprzednio zakończonej w danym postępowaniu sprawy objętej takim orzeczeniem wydanym na podstawie przepisów uznanych za niekonstytucyjne (postanowienie NSA z 19 listopada 2024 r., III OSK 1612/24; wyrok NSA z 12 grudnia 2023 r., III OSK 5812/21), nawet jeżeli nie wprowadzono odrębnej procedury dla realizacji art. 190 ust. 4 Konstytucji RP (zob. *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Tom II, Warszawa 2016, s. 1220).

Zgodnie z art. 190 ust. 4 Konstytucji, w istotnym dla sprawy zakresie orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Brak sprecyzowania w tym przepisie, co ustrojodawca rozumie pod pojęciem „prawomocnych orzeczeń sądowych”, wskazuje na jego wolę jak najszerszej interpretacji tego terminu i objęcie nim każdego z prawomocnych orzeczeń sądowych, bez względu na formę procesową i bez względu na to, czy jest to orzeczenie kończące postępowanie (B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 852). Takie rozumienie tego zwrotu normatywnego jest tym bardziej uzasadnione, że art. 190 ust. 4 Konstytucji, przyznając jednostce prawo podmiotowe do rozstrzygnięcia sprawy w następstwie utraty mocy przez zdyskwalifikowaną normę prawną, nie deklaruje utraty skuteczności prawnej *ex lege* niekonstytucyjnych aktów stosowania prawa, lecz nakazuje wznowienie postępowania sądom orzekającym, na podstawie określonych procedur (zob. wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04; postanowienie NSA z 28 stycznia 2025 r., II OSK 2457/24), stąd przy jego stosowaniu sądy orzekające w sprawie powinny kierować się wykładnią prokonstytucyjną (zob. wyrok NSA z 25 października 2023 r., I OSK 2115/21). Tak więc zwrot normatywny „prawomocne orzeczenie sądowe” należy utożsamiać zarówno z wyrokami oraz postanowieniami kończącymi postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej w rozumieniu art. 1 p.p.s.a., jak i z postanowieniami niekończącymi postępowania, wydawanymi w sprawach wypadkowych (incydentalnych), w tym niezaskarżonymi sprzeciwem postanowieniami referendarza sądowego wojewódzkiego sądu administracyjnego. Jakkolwiek referendarzowi sądowemu nie przysługuje cecha niezawisłości, przysługująca sędziemu, a swoje czynności procesowe wykonuje we własnym imieniu jako referendarz sądowy, a nie jako sąd orzekający, tym niemniej jego orzeczenie (postanowienie) jest orzeczeniem sądu i może mieć przymiot prawomocnego orzeczenia sądowego (zob. art. 254 § 1, art. 259 § 3 w związku z art. 258 § 2 pkt 8 p.p.s.a.). Innymi słowy przyjęcie, że prawomocne postanowienie referendarza sądowego wydawane w sprawach prawa pomocy wywołuje skutki takie, jak prawomocne orzeczenie sądu, należy traktować jako swoiste odesłanie do odpowiedniego zastosowania przepisów określających skutki wywołane przez prawomocne orzeczenie sądowe.

Jak słusznie wywodzi się w piśmiennictwie, z perspektywy art. 79 ust. 1 w związku z art. 190 ust. 4 Konstytucji, zawsze powinna istnieć możliwość usunięcia z obrotu prawnego każdego prawomocnego orzeczenia sądowego, które zostało oparte na niekonstytucyjnym przepisie, naruszającym

konstytucyjne prawa i wolności (K. Dubaj, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I GZ 2/06*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 1, s. 162). Stąd, zdaniem NSA, szerokie rozumienie znaczenia pojęcia „orzeczenie sądowe” wydaje się ze wszech miar uzasadnione, nawet przy założeniu, że ustawodawca zwykły w procedurze, w jakiej zostało sformułowane pytanie prawne, wszystkich kwestii nie uregulował w sposób wyczerpujący. Stwierdził jedynie, że w przypadkach przewidzianych w dziale niniejszym można żądać wznowienia postępowania, które zostało zakończone prawomocnym orzeczeniem (art. 270 p.p.s.a.). Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekło niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie (art. 272 § 1 p.p.s.a.).

Językowo z przepisów tych wynika, że mowa w nich jedynie o prawomocnym orzeczeniu (art. 270 p.p.s.a.) lub o wydanym orzeczeniu (art. 273 § 1 p.p.s.a.). Tym niemniej w dość jednolitej praktyce orzeczniczej, jak i ugruntowanym stanowisku doktryny, ukształtował się pogląd, że wznowienie postępowania na tej podstawie dotyczy tylko wyroków i postanowień kończących postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej w rozumieniu art. 1 p.p.s.a. (zob. chociażby postanowienie NSA z 14 lutego 1997 r., I SA 1468/96, ONSAiWSA, nr 2, poz. 101; postanowienie WSA w Warszawie z 10 lipca 2019 r., II SA/Wa 1333/19, LEX nr 3044090; postanowienie NSA z 23 października 2018 r., I OZ 942/18, LEX nr 2578494; postanowienie NSA z 30 października 2024 r., I OSK 1973/24; H. Knysiak-Sudyka /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 270 pkt 4*, red. T. Woś, H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, Warszawa 2016; A. Kabat /w:/ B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 270 pkt 3*, Warszawa 2024; J. P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, komentarz do art. 270).

Odmienny pogląd został wyrażony w postanowieniu NSA z 22 czerwca 2006 r., w którym NSA stwierdził, że po prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej podstawę prawną żądania wzruszenia, w drodze wznowienia postępowania, prawomocnego postanowienia niekończącego postępowania w takiej sprawie stanowi wprost art. 190 ust. 4 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji, a do postępowania mają odpowiednie zastosowanie przepisy o wznowieniu postępowania sądowoadministracyjnego, to jest art. 272 § 2, art. 275, art. 276, art. 278–285 p.p.s.a., przy czym zdaniem Sądu, żądanie jest dopuszczalne wówczas, gdy występuje związek między treścią postanowienia niekończącego postępowania a treścią orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej (I GZ 2/06,

ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 36 – z pozytywną glosą do tego orzeczenia: K. Dubaj, *op. cit.*, s. 162–167). W najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, na tle analizowanych przepisów i niekonstytucyjności przepisów dotyczących przyznawania wynagrodzenia za świadczenie pomocy prawnej z urzędu, zagadnienie dopuszczalności wznowienia postępowania w odniesieniu do postanowień niekończących postępowania (incydentalnych) doprowadziło do rozbieżności w sposób wyartykułowany we wniosku Prezesa NSA.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podzieli ten nurt orzeczniczy, o którym mowa w pkt III uzasadnienia wniosku, a który dopuszcza możliwość wznowienia postępowania w sprawie incydentalnej. Nie można jednak wznowienia w sprawie incydentalnej uzależniać od pozaustawowych przesłanek dopuszczalności wznowienia, jakimi byłyby przykładowo przesłanka, aby „niekonstytucyjnością został dotknięty przepis, który w bezpośredni i niewątpliwy sposób wywarł wpływ na kształt orzeczenia kończącego postępowanie przed sądem” (zob. W. Maciejko, *Wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego*; „CASUS” 2006, nr 1, s. 7) albo przesłanka „związku między treścią postanowienia niekończącego postępowania a treścią orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie sądowoadministracyjnej” (cytowane już postanowienie NSA z 22 czerwca 2006 r., I GZ 2/06). W tym ostatnim przypadku NSA wsparł swoją argumentację zmianami dokonanymi w Kodeksie postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.) ustawą z dnia 22 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2005 r. Nr 13, poz. 98). Dodane tą nowelą przepisy art. 403 § 4 i art. 416 (1) k.p.c. taką przesłankę wprowadziły, jakkolwiek wzruszenie postanowień niekończących postępowania, wydanych w sprawie zakończonej prawomocnym wyrokiem, dopuszczalne jest samodzielnie w trybie art. 416 (1) k.p.c., zaś rezultatem zastosowania tego przepisu może być wykreowanie podstawy wznowienia postępowania określonej w art. 403 § 4 k.p.c. (zob. K. Weitz /w:/ *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Część pierwsza. Postępowanie rozpoznawcze*, Tom 2, red. T. Ereciński, Warszawa 2009, s. 431). Jest to więc sytuacja diametralnie inna od tej, która stanowi przedmiot rozważań w niniejszej sprawie.

W postępowaniu sądowoadministracyjnym nie ma w ogóle procedury wzruszenia postanowień niekończących postępowania. Postanowienia te mogą być wydawane w danej sprawie lub poza nią, np. przyznanie prawa pomocy może być rozstrzygnięte przed wszczęciem postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej; mogą mieć związek z treścią rozstrzygnięcia zapadłego w takiej sprawie albo też pozostawać bez żadnego związku z taką sprawą.

W tej sytuacji nie jest dopuszczalne rozstrzyganie o wznowieniu postępowania z uwzględnieniem innych przesłanek niż przepis ustawy, a zwłaszcza przepis ustawy zasadniczej.

Na dopuszczalność wznowienia postępowania w sprawach wpadkowych, w których zostało wydane postanowienie niekończące postępowania, bez wpływu pozostaje art. 165 p.p.s.a., zgodnie z którym postanowienia niekończące postępowania w sprawie mogą być uchylane i zmieniane wskutek zmiany okoliczności sprawy, chociażby były zaskarżalne, a nawet prawomocne. Zwrot normatywny „zmiana okoliczności sprawy”, zdaniem NSA, dotyczy tylko okoliczności faktycznych sprawy. Nie dotyczy okoliczności prawnych, do których niewątpliwie należy zaliczyć stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu przez Trybunał Konstytucyjny, co skutkuje inną podstawą prawną (zgodną z Konstytucją), na której powinno być oparte orzeczenie sądu. Sądy administracyjne bowiem są związane powszechną mocą obowiązującą orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, które są elementem kształtującym stan prawny oceniany przez sąd w danym postępowaniu. To ostatnie stwierdzenie uwzględnia fakt, że w postępowaniu wpadkowym nie mamy do czynienia ze sprawą sądową w rozumieniu art. 1 p.p.s.a., a sprawą incydentalną (wpadkową), która nie kończy postępowania w sprawie, ale może rozstrzygać nierzadko o istotnych prawach, konstytucyjnie naruszonych przez normę uznaną za niekonstytucyjną, a będącą podstawą takiego orzeczenia, np. kształtującego wysokość wynagrodzenia z tytułu świadczonej pomocy prawnej z urzędu, czy też ukarania karą porządkową (art. 49 § 1 p.u.s.p. w związku z art. 29 p.u.s.a. lub art. 49 p.u.s.a.). Ponadto art. 165 p.p.s.a. ma zastosowanie w toku postępowania sądowoadministracyjnego, w związku z tym nie będzie mógł być stosowany po prawomocnym zakończeniu tego postępowania. Mówiąc o postanowieniach niekończących postępowania w sprawie sądowoadministracyjnej należy zauważyć, że postanowienia te, wydawane w sprawach wpadkowych, bardzo często rozstrzygają określoną kwestię w sposób definitywny, autonomiczny względem sprawy zasadniczej, wywołujący trwałe skutki, np. przyznają wynagrodzenie pełnomocnikowi ustanowionemu z urzędu, orzekają o karach w ramach „policji sesyjnej”, czy skutkują wyłączeniem sędziego od rozpoznania danej sprawy.

Z tych też być może powodów ustawodawca dodał do Kodeksu postępowania cywilnego art. 359 § 2 k.p.c., zgodnie z którym postanowienia niekończące postępowania w sprawie mogą być zmieniane lub uchylane także wówczas, gdy zostały wydane na podstawie aktu normatywnego uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub z ustawą. Tym niemniej, brak w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi unormowań, jakie wskutek

kolejnych nowelizacji wprowadzono do Kodeksu postępowania cywilnego, nie oznacza, że wolą ustawodawcy było zróżnicowanie tych procedur w zakresie gwarantowanego przepisem art. 190 ust. 4 Konstytucji RP uprawnienia przysługującego podmiotom, w stosunku do których wydano rozstrzygnięcie na podstawie przepisu uznanego następnie za niekonstytucyjny.

W ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, wykładnia przepisów art. 270 i art. 272 § 1 p.p.s.a. musi mieć prokonstytucyjny charakter i uwzględniać w pełnym zakresie treść art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. Wprowadzając ten przepis do Konstytucji, ustrojodawca ustanowił generalną normę prawną, stanowiącą samoistną przesłankę wznowienia (zob. K. Pachnik, *Glosa do uchwały NSA z 28 czerwca 2010 r., II GPS 1/10*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2012, nr 1, s. 209–215). Wznowienie postępowania przewidziane w art. 190 ust. 4 Konstytucji jest więc szczególną instytucją, określaną w doktrynie prawa pojęciem uzdrowienia (sanacji) postępowania opartego na niekonstytucyjnym akcie normatywnym. W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że regulacja ta stwarza możliwość ponownego rozpatrzenia danej sprawy na podstawie zmienionego stanu prawnego, ukształtowanego w następstwie orzeczenia Trybunału. Możliwość taka jest ujęta jako podmiotowe, konstytucyjne prawo uprawnionego (wyroki TK z: 20 lutego 2002 r., K 39/00, OTK ZU-A 2002, nr 1, poz. 4; 7 września 2006 r., SK 60/05, OTK ZU-A 2006, nr 8, poz. 101).

Podkreśla się również, że wznowienie postępowania, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, nie jest tożsame ze wznowieniem postępowania w ujęciu, w jakim instytucja ta funkcjonuje w poszczególnych procedurach, lecz obejmować ma wszelkie instrumenty proceduralne, przewidziane na wypadek orzeczenia przez Trybunał o niezgodności z Konstytucją podstawy prawnej orzeczenia (zob. P. Grzegorzcyk, *Wpływ Konstytucji na kształt sytuacji uzasadniających wzruszenie prawomocnego orzeczenia* /w:/ S. Cieślak i in., *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego a Kodeks postępowania cywilnego. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr i Zakładów Postępowania Cywilnego*, Warszawa 2010, s. 161 i powołany tam wyrok TK z 2 marca 2004 r., SK 53/03, OTK-A 2004, nr 3, poz. 16). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest zgodność i co do tego, że mechanizmem przewidzianym w tym przepisie muszą być objęte zarówno wyroki, jak i postanowienia, bez względu na ich kończący bądź niekończący postępowania charakter (przykładowo wyroki TK z: 3 marca 2004 r., SK 53/03, OTK-A 2004, nr 3, poz. 16; 27 października 2004 r., SK 1/04, OTK-A 2004, nr 9, poz. 96 i z 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK-A 2005, nr 3, poz. 29).

Z tej perspektywy oczywiste jest, że art. 190 ust. 4 Konstytucji nie pozwala różnicować dopuszczalności wznowienia w zależności od znaczenia

orzeczenia dla postępowania (kończące postępowanie w sprawie, incydentalne), czy od jego merytorycznej zawartości (wyrok TK z 7 września 2006 r., SK 60/05, OTK-A 2006, nr 8, poz. 101). Jako przykład tego kierunku wykładni można przywołać wyrok TK z 31 marca 2005 r., SK 26/02 (OTK-A 2005, nr 3, poz. 29), mocą którego za niedopuszczalne uznano wyłączenie spod nakazu „sanacji” rozstrzygnąć w przedmiocie kosztów procesu.

Powołane przepisy art. 270 i art. 272 § 1 p.p.s.a., odczytywane w kontekście art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, uzasadniają przyjęcie tezy, że instytucja wznowienia postępowania z powodu wydanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego może znaleźć zastosowanie nie tylko w odniesieniu do prawomocnego orzeczenia sądowego, wydanego na podstawie aktu uznanego za niekonstytucyjny, w ramach postępowania kończącego postępowanie w przedmiocie objętym tym właśnie orzeczeniem sądowym, ale także prawomocnego orzeczenia wydanego w sprawie wypadkowej. Z perspektywy konstytucyjnej chodzi bowiem o możliwość wzruszenia prawomocnego orzeczenia sądowego wydanego na podstawie niekonstytucyjnego przepisu, w ramach „danego postępowania”, czyli tego postępowania, w którym orzeczenie to zapadło, kończąc w ten sposób to właściwe dla jego podjęcia postępowanie. Akceptacja stanowiska o niedopuszczalności wznowienia postępowania zakończonego prawomocnym orzeczeniem niekończącym postępowania w danej sprawie, wydanym na stwierdzonej przez Trybunał niekonstytucyjnej podstawie prawnej, prowadziłaby do braku możliwości wykonania wyroku tegoż Trybunału, a ponadto zostałaby zakwestionowane *ratio legis* art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, jakim jest przywrócenie stanu konstytucyjności konkretnego orzeczenia (wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04; wyrok NSA z 30 stycznia 2025 r., II FSK 1416/24).

Nigdy natomiast nie budziła i nie budzi kontrowersji przesłanka prawomocności orzeczenia sądu administracyjnego. Orzeczenie takie musi odpowiadać wymogom art. 168 § 1 i 3 p.p.s.a. W myśl tych przepisów orzeczenie sądu administracyjnego staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy (§ 1); jeżeli zaskarżono tylko część orzeczenia, staje się ono prawomocne w części pozostałej z upływem terminu do zaskarżenia, chyba że Naczelny Sąd Administracyjny może z urzędu rozpoznać sprawę także w tej części. Nie ma natomiast znaczenia, czy prawomocnie orzekł wojewódzki sąd administracyjny, czy też Naczelny Sąd Administracyjny.

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny podjął, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 oraz art. 264 § 1 i § 2 p.p.s.a., uchwałę o treści wskazanej w sentencji.

50

**UCHWAŁA
SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 26 maja 2025 r.
(III FPS 2/25)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (współsprawozdawca)
Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Jacek Brolik, Antoni Hanusz,
Sławomir Presnarowicz, Jolanta Sokołowska, Bartosz Wojciechowski*

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich oraz prokuratora Prokuratury Krajowej, po rozpoznaniu w dniu 26 maja 2025 r. na rozprawie w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 5 marca 2025 r. w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 17 sierpnia 2023 r., w sprawie ze skargi W.G. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia (...) marca 2023 r., nr (...), 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 powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.), przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, i czy niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)?”

podjął następującą uchwałę:

Powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r.

poz. 644 ze zm.), w odniesieniu do nabycia niezgłoszonych do opodatkowania własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu, nie nakłada na podatnika tego podatku obowiązku złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy i niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

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

Postanowieniem z 5 marca 2025 r. w sprawie III FSK 1588/23 skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (dalej: Dyrektor IAS w Łodzi, organ odwoławczy) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (dalej: WSA w Łodzi, Sąd pierwszej instancji) z 17 sierpnia 2023 r., I SA/Łd 408/23, w sprawie ze skargi W.G. (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora IAS w Łodzi z (...) marca 2023 r., nr (...), wydaną w przedmiocie 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 powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.), przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, i czy niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)?”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z 17 sierpnia 2023 r., I SA/Łd 408/23, po rozpoznaniu sprawy ze skargi skarżącego na ww. decyzję Dyrektora IAS wydaną w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, uchylił zaskarżoną decyzję i utrzymaną nią w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) (dalej: organ pierwszej instancji) z (...) stycznia 2023 r., nr (...), umorzył postępowanie administracyjne oraz przyznał i nakazał wypłacić z funduszu Skarbu Państwa – WSA w Łodzi pełnomocnikowi skarżącego kwotę 900 zł plus należny podatek od towarów i usług, tytułem zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej skarżącemu z urzędu.

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu podał, że zaskarżoną decyzją Dyrektor IAS w Łodzi utrzymał w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...)

z (...) stycznia 2023 r., ustalającą skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w wysokości 4 743 zł. Postanowieniem z 30 października 2018 r., które uprawomocniło się 21 listopada 2018 r., Sąd Rejonowy dla (...) w (...) stwierdził, że skarżący nabył w całości spadek po zmarłym 24 maja 2018 r. J.G. W odpowiedzi na wezwanie organu skarżący w dniu 2 listopada 2022 r. złożył zeznanie podatkowe SD-3, w którym wskazał, że przedmiotem spadku jest (...) część nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym o zadeklarowanej wartości 115 000 zł. Wobec niezgłoszenia przez podatnika nabycia spadku w terminie, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.; dalej: u.p.s.d.), organ podatkowy stwierdził, że nie było podstawy do zastosowania opisanego w tym przepisie zwolnienia podmiotowego. Ponadto, skoro podatnik nie złożył zeznania o nabyciu spadku w terminie określonym w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., to w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p., określający 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin ten upływnie 31 grudnia 2023 r., a doręczenie skarżącemu decyzji organu pierwszej instancji nastąpiło 5 stycznia 2023 r., a więc decyzja została wydana i doręczona przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi nie podzielił stanowiska organów podatkowych dotyczącego terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego wskazując, że w orzecznictwie ukształtowały się dwie rozbieżne linie orzecznicze odnoszące się do możliwości zastosowania art. 68 § 2 pkt 1 o.p. w przypadku powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Pierwszą reprezentują w zaskarżonych rozstrzygnięciach organy podatkowe. Sąd pierwszej instancji opowiedział się natomiast za linią, która jest korzystniejsza dla skarżącego, stwierdzając, że skoro skarżący nie złożył zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a w związku z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., obowiązek podatkowy uległ w myśl art. 6 ust. 4 u.p.s.d. odnowieniu w związku z uprawomocnieniem się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, co miało miejsce 21 listopada 2018 r. Po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku organ podatkowy był zobowiązany do ustalenia w terminie 3 lat zobowiązania podatkowego. Doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w sprawie nastąpiło natomiast 5 stycznia 2023 r., czyli po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p. Organy podatkowe obu instancji naruszyły zatem art. 68 § 1 i 2 o.p. przyjmując, że decyzja ustalająca skarżącemu zobowiązanie w podatku od spadków mogła zostać doręczona przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Łodzi do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł na podstawie art. 173 p.p.s.a. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego), który zaskarżył ten wyrok w całości, żądając rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie. Sformułował także wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz wydanie orzeczenia w sprawie na podstawie art. 188 p.p.s.a., ponieważ istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

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

a) art. 145 § 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 68 § 1 i 2 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że w sprawie doszło do odnowienia niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku (które to nabycie stwierdzono pismem, tj. ww. postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku przez skarżącego, którego prawomocny odpis doręczono organowi 6 lutego 2019 r.), a niezgłoszenie obowiązku do opodatkowania skutkowało skróceniem pierwotnego 5-letniego terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania i w konsekwencji niezasadnym przyjęciu przez Sąd, że w okolicznościach sprawy uprawnienie do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie wygasło po upływie 3 lat, w sytuacji, gdy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. został wprowadzony w celu odzyskania kompetencji organu do ustalenia zobowiązania podatkowego;

b) art. 145 § 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oraz art. 68 § 2 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 zdanie 1 u.p.s.d. (które to nabycie stwierdzono pismem – ww. postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku przez skarżącego, a odpis prawomocnego orzeczenia doręczono organowi 6 lutego 2019 r.), nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego, a w konsekwencji Sąd wadliwie przyjął, że w sprawie nie znajduje zastosowania art. 68 § 2 pkt 1 o.p., w sytuacji, gdy nie istnieje żaden przepis prawa, który znosi obowiązek określony w art. 17a u.p.s.d.; takim przepisem nie jest art. 6 ust. 4 u.p.s.d., który nie normuje ani kwestii obowiązku, ani terminu złożenia zeznania podatkowego, obowiązek złożenia zeznania podatkowego wynika natomiast wprost z art. 17a u.p.s.d. i żaden przepis prawa nie eliminuje tego obowiązku;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 68 § 2 pkt 1 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą

na nieuzasadnionym przyjęciu, że nie było podstaw do zastosowania tych przepisów w sytuacji, gdy w sprawie doszło do odnowienia obowiązku podatkowego na skutek złożenia zgłoszenia SD-3 organowi w dniu 2 listopada 2022 r., a 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego upłynie z dniem 31 grudnia 2023 r. – liczonym od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy;

d) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 68 § 1 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na nieuzasadnionym przyjęciu, że organ miał 3-letni termin uprawniający go do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn w sytuacji, gdy podatnik nie złożył w terminie określonym w art. 17a ust. 1 u.p.s.d. wymaganego zeznania, a w związku z tym w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

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

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 208 i art. 68 § 1 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na niezasadnym zastosowaniu tych przepisów i uchyleniu skarżonej decyzji oraz utrzymaniu jej w mocy decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania w sytuacji, gdy organ nie działał w warunkach przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p., ponieważ podatnik nie wykonał ciążącego na nim obowiązku złożenia w terminie zeznania, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., a to powoduje, że w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.; powyższe uchybienie ma istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ Sąd nieprawidłowo zastosował art. 208 o.p. w sytuacji braku do tego podstaw;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 208 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie w sytuacji, gdy Sąd nie uwzględnił, że podatnik dopiero 2 listopada 2022 r. złożył organowi zeznanie SD-3 (po ustawowym terminie, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d.), a w tej sytuacji organ miał uprawnienie do zastosowania art. 68 § 2 pkt 1 o.p. i organy w tak określonym terminie wydały i doręczyły podatnikowi decyzję ustalającą zobowiązanie, czego nie uwzględnił Sąd.

Zdaniem organu wnoszącego skargę kasacyjną, w konsekwencji WSA w Łodzi niezasadnie, z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a., uchylił zaskarżone decyzje, zamiast na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddalić skargę. Wskazane naruszenia mają istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż ocena prawna wyrażona w zaskarżonym wyroku jest wiążąca. Oznacza to, że organy podatkowe ponownie badając sprawę muszą uwzględnić wskazane przez Sąd przepisy, które mają zastosowanie w tej sprawie, a także sposób ich interpretacji.

Skarżący nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 5 marca 2025 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, koncentrujące się wokół charakteru obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w szczególności – czy wiąże się on z wymogiem złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., a w konsekwencji, czy niezłożenie tego zeznania w terminie uzasadnia zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, że w orzecznictwie nie wpracowano jednolitego poglądu co do charakteru obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., i jego relacji z obowiązkiem złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., w kontekście przedawnienia, o którym stanowi art. 68 § 2 pkt 1 o.p. Analiza orzecznictwa wskazuje na trzy możliwe sposoby interpretacji tych przepisów.

Po pierwsze, w licznej grupie orzeczeń prezentowane jest stanowisko, przyjęte również przez Sąd pierwszej instancji, że „odnowienie” obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego na podstawie art. 17a ust. 1 u.p.s.d. W konsekwencji, w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Koncepcja ta wyrosła na gruncie orzecznictwa w sprawach dotyczących niezgłoszonej do opodatkowania darowizny, na którą podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego (por. np. wyroki NSA z: 5 maja 2021 r., III FSK 1811/21; 16 listopada 2021 r., III FSK 360/21, z wyrokami z 18 kwietnia 2014 r., II FSK 1182/12 oraz z 17 lipca 2015 r., II FSK 1485/13).

W reprezentatywnym dla tego nurtu wyroku z 5 maja 2021 r., III FSK 1811/21, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma charakteru samoistnego, nie kreuje całościowej i odrębnej od innych regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków, mamy tu do czynienia bowiem z tym samym podatnikiem, przedmiotem opodatkowania i obowiązkiem podatkowym. Przepis ten określa odnowiony, czy też ponowny moment powstania obowiązku podatkowego. Sąd dokonując analizy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wskazał, że aby powstał (odnowiony) obowiązek podatkowy, a zatem aby doszło w zasadzie do zmiany zdarzenia, z jakim ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.), konieczne jest zaistnienie dwóch przesłanek: niezgłoszenie nabycia do opodatkowania (a zatem brak złożenia zeznania podatkowego) oraz stwierdzenie pismem (w przypadku

dziedziczenia może to być sądowe stwierdzenie nabycia spadku, ale również notarialny akt poświadczenia dziedziczenia). W związku z tym powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest okolicznością następczą wobec braku złożenia zeznania przez podatnika. Celem art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest reakcja na zaistniałą już sytuację, gdy podatnik nie składa zeznania podatkowego i w ten sposób unika opodatkowania. Omawiana regulacja, ze względu na skutek w postaci odnowienia obowiązku podatkowego, umożliwia organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego ze względu właśnie na fakt, że podatnik nie składając zeznania sprawił, że organ podatkowy nie wiedział o powstaniu obowiązku podatkowego (pierwotnego). Stwierdzenie pismem nabycia podlegającego opodatkowaniu zastępuje zeznanie podatkowe (podobny pogląd wyrażony został w wyrokach NSA z: 16 listopada 2021 r., III FSK 360/21; 17 maja 2022 r., III FSK 576/21 i III FSK 575/21; 23 czerwca 2022 r., III FSK 5108/21; 28 czerwca 2022 r., III FSK 322/22; 5 lipca 2022 r., III FSK 634/21; 18 sierpnia 2022 r., III FSK 858/21 i III FSK 762/21; 9 sierpnia 2023 r., III FSK 1551/22 i III FSK 1311/22; 19 października 2023 r., III FSK 2851/21; 23 maja 2023 r., III FSK 316/22; 11 czerwca 2024 r., III FSK 1020/22; 11 lipca 2024 r., III FSK 1093/23; 16 lipca 2024 r., III FSK 1052/23; 27 sierpnia 2024 r., III FSK 316/24; 29 sierpnia 2024 r., III FSK 1593/23, III FSK 1338/23 i III FSK 1607/23; 7 lutego 2025 r., III FSK 1169/24).

Po drugie, w orzecznictwie prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stanowi całościową regulację prawną momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, odrębną od pozostałych regulacji w tym przedmiocie, zawartych w art. 6 u.p.s.d. Istnienie tego uregulowania w porządku prawnym uzasadniane jest tym, że w przypadku niewywiązywania się przez podatnika z obowiązku zgłoszenia do opodatkowania nabycia rzeczy lub praw majątkowych, także w wyniku spadkobrania, tworzy się stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, bowiem organ podatkowy pozbawiony jest możliwości uzyskania danych niezbędnych do wydania decyzji. Skoro art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nakazuje przyjęcie jako momentu powstania obowiązku podatkowego daty uprawomocnienia się orzeczenia sądowego stwierdzającego nabycie spadku, to nieuprawnione jest wykazywanie, że obowiązek w podatku od spadków i darowizn nie może już powstać z uwagi na upływ terminu przedawnienia, liczonego przy uwzględnieniu pierwotnego momentu powstania obowiązku podatkowego, określonego według zasady ustanowionej w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (zob. wyroki NSA z: 8 sierpnia 2007 r., II FSK 921/06; 16 listopada 2010 r., II FSK 1145/09; 25 listopada 2014 r.,

II FSK 2713/12; 14 października 2015 r., II FSK 2202/13; 1 grudnia 2016 r., II FSK 3296/14).

Z poglądem tym koreluje stanowisko wyrażone przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z 22 lutego 2022 r., III FSK 310/21. W orzeczeniu tym Sąd przyjął, że w chwili uprawomocnienia się postanowienia w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku (tu: 8 sierpnia 2008 r.), w myśl art. 6 ust. 4 zdanie 1 u.p.s.d., powstała nieskonkretyzowana powinność podatkowa (obowiązek podatkowy). Od końca roku, w którym to zdarzenie miało miejsce, rozpoczął swój bieg termin przedawnienia wymiaru podatku. Podatnik złożył zeznanie podatkowe z naruszeniem miesięcznego terminu, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., tj. miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego. Według Sądu, przestrzegając tego przepisu, podatnik powinien był przedstawić swoją deklarację podatkową najpóźniej do 8 września 2008 r. Wobec braku tej aktywności w tym czasie, prawo organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego przedawniało się w terminie 5-letnim, liczonym od końca roku, w którym zaistniał obowiązek podatkowy (art. 68 § 2 pkt 1 o.p.). Podobnie orzekł Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z 29 czerwca 2022 r., III FSK 645/21, według którego, gdy podatnik nie złożył deklaracji w terminie wynikającym z sądowego stwierdzenia nabycia spadku, organ podatkowy ma ustawowo przyznaną kompetencję do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w okresie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W wyroku NSA z 6 czerwca 2023 r., III FSK 494/22, z kolei stwierdzono, że w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, m.in. tytułem dziedziczenia, również gdy obowiązek ten powstał na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., podatnik jest obowiązany do złożenia zeznania podatkowego. Obowiązek składania zeznań podatkowych nie dotyczy bowiem wyłącznie przypadków, o których mowa w art. 17a ust. 2 u.p.s.d., tj. przypadków, w których podatek jest pobierany przez płatnika. Skoro przedłożenie organowi zeznania SD-3 należy traktować jako powołanie się przed organem podatkowym na fakt nabycia spadku, co skutkowało odnowieniem obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., to tym samym, konsekwentnie, zarówno termin miesiąca dla złożenia zeznania podatkowego, jak również terminy określone w art. 68 § 1 i 2 o.p., należało liczyć na nowo od dnia powstania tego obowiązku.

Według trzeciej koncepcji orzeczniczej, nie ma potrzeby analizowania powtórnego powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli nie wygasło jeszcze prawo organu podatkowego do wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie pierwotnie powstałego obowiązku podatkowego – co zgodnie z art. 6

ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. następuje w momencie przyjęcia spadku. Jeżeli podatnik nie złożył w terminie zeznania podatkowego, organ podatkowy ma prawo przyjąć, że jest ograniczony terminem, o jakim mowa w art. 68 § 2 pkt 1 o.p., wynoszącym 5 lat licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. nastąpiło przyjęcie spadku (zob. wyroki NSA z: 26 września 2023 r., III FSK 3673/21 i III FSK 4074/21; 15 stycznia 2025 r., III FSK 1289/24).

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zauważył, że charakter obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w kontekście przedawnienia prawa do wymiaru podatku, budzi też wątpliwości w piśmiennictwie. Prezentowany jest tam pogląd, że w sytuacjach opisanych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie dochodzi do ponownego powstania obowiązku podatkowego ani jego odnowienia, jest to *sui generis* przywrócenie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (zob. W. Nykiel /w:/ S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 228). Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn został precyzyjnie określony w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Każdemu sposobowi nabycia przyporządkowano swoisty moment, w którym nabywca staje się podatnikiem, przy czym powstanie obowiązku podatkowego nie jest uzależnione od faktu zgłoszenia nabycia do opodatkowania. Bez względu na to, czy nabywca zgłosi nabycie organowi podatkowemu, czy nie, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku, zaspokojenia roszczenia z tytułu zachowku, spełnienia świadczenia przyrzeczonego w formie darowizny itd. Obowiązek ten nie wygasa, skoro ustawa nie przewiduje możliwości wygaśnięcia obowiązku podatkowego, a więc nie może powstać powtórnie z chwilą powołania się na fakt nabycia.

Z tego wyciąga się wniosek, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. reguluje konstrukcję prawną polegającą na tym, że z chwilą powołania się na fakt nabycia niezgłoszonego wcześniej do opodatkowania ponownie rozpoczyna swój bieg termin, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p. Obowiązek podatkowy istnieje nadal, także po upływie terminu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn. Istnieje zatem nadal nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego, tyle tylko, że właściwy organ nie ma możliwości dokonania jej konkretyzacji w drodze decyzji podatkowej. Jednakże zachowanie podatnika określone w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. otwiera ponownie temu organowi drogę do dokonania wymiaru podatku. Mamy tu zatem do czynienia z przywróceniem prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, obowiązek podatkowy nie może bowiem powstawać po raz kolejny w odniesieniu do tej samej sytuacji faktycznej (zob. P. Pietrasz /w:/ S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz,

W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrzeńska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 238–240).

Zdaniem składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego ujawnione wątpliwości, dotyczące wzajemnej relacji art. 6 ust. 4 w związku z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. w kontekście art. 68 § 2 pkt 1 o.p., potęguje dodatkowo fakt, że wykonanie obowiązku wynikającego z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. powinno odbyć się przez złożenie zeznania podatkowego według ustalonego wzoru, a do zeznania podatnik powinien dołączyć dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Zgodnie z § 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. poz. 2068; dalej: rozporządzenie MF) podatnicy podatku od spadków i darowizn obowiązani są dołączyć do zeznania dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania potwierdzające nabycie rzeczy lub praw majątkowych, w szczególności: orzeczenie sądu, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, europejskie poświadczenie spadkowe, testament, umowę, ugodę, zaświadczenie banku albo spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej o nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy lub zaświadczenie towarzystwa funduszy inwestycyjnych o nabyciu jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Zeznanie, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., powinno w pierwszej kolejności opierać się na orzeczeniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Co więcej, to właśnie postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (podobnie jak akt poświadczenia dziedziczenia) potwierdza nabycie spadku (art. 1025 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.; dalej: k.c.), a więc zdarzenie, z którym prawodawca podatkowy wiąże powstanie obowiązku podatkowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.). Co prawda, spadkobierca nabywa spadek *ipso iure*, a postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku ma jedynie charakter deklaratoryjny, jednak względem osoby trzeciej, która nie rości sobie praw do spadku z tytułu dziedziczenia, a więc także względem organu podatkowego, spadkobierca może udowodnić swoje prawa wynikające z dziedziczenia tylko stwierdzeniem nabycia spadku albo zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia (art. 1027 k.c.). Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku nie tylko potwierdza, że spadkobierca nabył spadek, ale określa także wysokość udziałów w spadku (art. 677 § 11 pkt 3 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego; Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.; dalej: k.p.c.), co ma istotne znaczenie z punktu widzenia zakresu opodatkowania podatkiem od spadków

i darowizn. Brak postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (lub aktu poświadczenia dziedziczenia) powoduje zatem niepewność zarówno co do statusu podatnika (spadkobiercy), jak i zakresu ciężącego na nim obowiązku podatkowego. Rodzi się więc wątpliwość, czy samo przyjęcie spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), bez prawomocnego orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 6 ust. 4 u.p.s.d.), daje możliwość złożenia przez podatnika (spadkobiercę) rzetelnego zeznania podatkowego, które będzie spełniać wymogi art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oraz przepisów rozporządzenia MF.

O tym, że postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku jest kluczowe z punktu widzenia obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, może zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego formułujące pytanie świadczyć art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Przepis ten stanowi, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Jeżeli dokumentem potwierdzającym nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych jest akt poświadczenia dziedziczenia lub europejskie poświadczenie spadkowe, termin 6 miesięcy, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., do zgłoszenia tego nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego liczy się od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego (art. 4a ust. 1a u.p.s.d.). W tych przypadkach prawodawca nie odwołuje się do zdarzenia, którym jest przyjęcie spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), lecz do prawomocnego orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego). W sytuacji, gdy podatnik nie posiada postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku ani aktu poświadczenia dziedziczenia, nie można twierdzić, że spełnia on przesłanki do zastosowania zwolnienia od podatku określonego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. (zob. wyrok NSA z 10 grudnia 2024 r., III FSK 420/23).

Naczelny Sąd Administracyjny formułujący pytanie uznał, że powyższe może podważać przywołaną na wstępie i dominującą obecnie w orzecznictwie koncepcję, że powstanie („odnowienie”) obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego na podstawie art. 17a ust. 1 u.p.s.d. Jak już wyżej wspomniano, koncepcja ta wyrosła na gruncie orzecznictwa w sprawach dotyczących niezgłoszonej do opodatkowania darowizny, na którą podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego.

W art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prawodawca odróżnia sytuację, w której nabycie stwierdzone zostało pismem, od sytuacji, w której nabycie zostało stwierdzone pismem, którym jest orzeczenie sądu, i wreszcie sytuację, w której podatnik powołuje się na fakt nabycia przed organem podatkowym. W pierwszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma, w drugim z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia, a w trzecim z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Wydaje się, że nie ma podstaw do jednakowego traktowania tych przypadków. Inaczej wygląda sytuacja, gdy podatnik powołuje się przed organem podatkowym na fakt otrzymania darowizny, która nie została wcześniej zgłoszona do opodatkowania, a inaczej sytuacja, gdy podatnik uzyskuje prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku. Można uznać, że powołanie się na darowiznę zastępuje zeznanie podatkowe. W ten sposób organ podatkowy uzyskuje od podatnika wiedzę o zdarzeniu, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Takiego wniosku nie można natomiast wyciągnąć w przypadku wydania i uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

Z tych względów skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego uznał, że zasadnym jest pytanie: „Czy powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., i czy niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.?”. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie ma istotne znaczenie dla oceny zarzutów skargi kasacyjnej Dyrektora IAS w Łodzi.

Dyrektor IAS w Łodzi (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego) wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: „Powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, a nie niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.”.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o podjęcie uchwały, w myśl której powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, nie zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., natomiast niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

Prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o wydanie uchwały o następującej treści: „Powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, a jego niezłożenie w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.”.

W opinii *amicus curiae* Minister Finansów poddał pod rozagę wydanie uchwały, zgodnie z którą powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, zaś niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie III FSK 1588/23 trafnie uznał, że kwestia opisana w pytaniu jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości. Przepisy zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., dotyczące chwili powstania obowiązku podatkowego, stanowią złożoną szczególną regulację wewnątrzsystemową względem nie tylko przepisów *stricto* dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 1–3 u.p.s.d.), ale także obowiązku złożenia zeznania podatkowego (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.), jak również (przy zastosowaniu wykładni zewnętrznej systemowej) względem przepisów Ordynacji podatkowej (art. 68 § 2 pkt 1 o.p.). Jest przy tym również ewidentna niezgodność poglądów na powyższą kwestię w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych oraz poszczególnych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego, co zostało bliżej opisane w uzasadnieniu postanowienia zawierającego pytanie prawne.

W tych warunkach należy stwierdzić, że na gruncie sprawy III FSK 1588/23 zaistniały przesłanki uzasadniające wystąpienie z wnioskiem o podjęcie uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zasygnalizowanego zagadnienia. O podstawie do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 p.p.s.a., tj. wyłonieniu 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. Postanowienie NSA zawarte w pytaniu prawnym spełnia powyższe kryterium.

Przechodząc do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego na wstępie należy stwierdzić, że dla bytu prawnego zobowiązań powstających z chwilą doręczenia decyzji ustalającej kluczowe znaczenie ma instytucja obowiązku podatkowego, która została wprowadzona w art. 4 o.p. Pojęciu obowiązku podatkowego prawodawca nadał definicję legalną, zgodnie z którą jest

to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Normatywne przekształcenie obowiązku podatkowego stanowi podstawę do przyjęcia zobowiązania podatkowego, którym stosownie do art. 5 o.p. jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W myśl art. 68 § 1 i 2 o.p. przekształcenie obowiązku podatkowego w konkretne zobowiązanie podatkowe może nastąpić tylko w określonym ustawą czasie. Ustawowy termin dla realizacji kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej rozpoczyna swój bieg z chwilą powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 68 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W myśl art. 68 § 2 o.p., jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego (pkt 1) lub w złożonej deklaracji podatkowej nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (pkt 2), zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Przyjęcie właściwego ustawowego terminu dla realizacji kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – 3 lata bądź 5 lat – powinno być zatem konsekwencją ustalenia, czy w analizowanym przypadku występował obowiązek złożenia zeznania podatkowego.

W ustawie o podatku od spadków i darowizn zdarzeniem wywołującym obowiązek podatkowy jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 1 ust. 1 pkt 1–6 i ust. 2 u.p.s.d.), między innymi z tytułu dziedziczenia. Na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. obowiązek podatkowy powstaje – przy nabyciu w drodze dziedziczenia – z chwilą przyjęcia spadku. W myśl art. 17a ust. 1 u.p.s.d. podatnicy podatku są obowiązani złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru. W ww. artykule zawarto wymóg dołączenia do zeznania podatkowego dokumentów mających wpływ na określenie podstawy opodatkowania, co znajduje odzwierciedlenie w wydanym na podstawie art. 17a ust. 4 u.p.s.d. rozporządzeniu MF określającym wzór zeznania podatkowego, a także szczegółowy zakres zawartych w nim danych. Wymaga jednak podkreślenia, że treść formularza zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych określona

w akcie wykonawczym nie reguluje momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadku i darowizn, a w konsekwencji obowiązku złożenia zeznania podatkowego. Elementy te zostały uregulowane wyłącznie w ustawie. Przepisy ustawy znajdują zastosowanie np. w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia.

W art. 6 ust. 4 u.p.s.d. została wprowadzona szczególna regulacja w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Nastąpiło w niej wskazanie tych dodatkowych sytuacji, w których powstaje obowiązek podatkowy wówczas, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Niezależnie od tego, czy w tym przypadku wskazuje się na tzw. odnowienie obowiązku podatkowego, czy też posługuje się pojęciem ponownego powstania obowiązku podatkowego, chodzi o szczególne sytuacje, stanowiące *de facto* uzupełnienie do tych momentów powstania obowiązku podatkowego, które zostały zawarte w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Wskazana relacja uzupełnienia, gdy chodzi o określenie chwili powstania obowiązku podatkowego, ma znaczenie także dla sposobu wykładni kluczowego dla sprawy przepisu, tj. art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Zgodnie z art. 6 ust. 4 zdanie pierwsze u.p.s.d., jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W sytuacji zatem, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, a następnie zostało stwierdzone pismem, prawodawca wprost wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma. W tym przypadku prawodawca posługuje się dość ogólnym sformułowaniem odnoszącym się do chwili sporządzenia pisma. Natomiast gdy pismem tym jest orzeczenie sądu, prawodawca przesądził, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Moment uprawomocnienia się orzeczenia jest zatem kwalifikowany jako ponowny moment powstania obowiązku podatkowego, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Tym samym należy uznać, że uprawomocnienie się orzeczenia nie tylko aktualizuje ponowny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, ale jednocześnie wypełnia tę sytuację, gdy nabycie niezgłoszone do opodatkowania zostało stwierdzone pismem będącym orzeczeniem sądu.

Nieprzypadkowo prawodawca w art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. określa sytuacje, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, a podatnik powołuje się przed organem podatkowym na fakt nabycia. Wówczas obowiązek podatkowy powstaje ponownie z tą chwilą, kiedy podatnik powołuje się na ten fakt przed organem podatkowym.

Stosując rozwiązania zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., należy przestrzegać zasad wprowadzonych przez prawodawcę, gdy nabycie zostało stwierdzone

pismem lub pismem będącym orzeczeniem sądu, bądź gdy podatnik powołuje się na fakt nabycia przed organem podatkowym. Nie można traktować „rozłącznie” podstawy ponownego powstania obowiązku podatkowego z art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. bez uwzględnienia konsekwencji zastosowania art. 6 ust. 4 zdanie pierwsze u.p.s.d., co znajduje potwierdzenie w piśmiennictwie (G. Liszewski /w:/ S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Wiński, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 265).

Konkludując, na tym etapie rozważań należy stwierdzić, że w normatywnej konstrukcji art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prawodawca nakazuje wyodrębnić trzy zakresy ponownego powstania obowiązku podatkowego. Po pierwsze, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje w chwili sporządzenia tego pisma. Po drugie, jeżeli niezgłoszone do opodatkowania pismo jest orzeczeniem sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się tego orzeczenia. Po trzecie, w sytuacji, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, decydującym momentem dla powstania obowiązku podatkowego jest chwila powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Skład siedmiu sędziów NSA zauważa, że pytanie sprowadza się do drugiej z tych sytuacji, mieszczącej się w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Należy podzielić pogląd, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma charakteru samoistnego, nie kreuje całościowej i odrębnej od innych regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków. Mamy tu bowiem do czynienia z tym samym podatnikiem i tym samym przedmiotem opodatkowania, tym samym obowiązkiem podatkowym. Przepis ten określa odnowiony, czy też ponowny moment powstania obowiązku podatkowego. Nie jest to więc ani „całościowa”, ani „odrębna” regulacja prawna powstania obowiązku podatkowego. Wynikające z niego odnowienie obowiązku podatkowego polega na tym, że powinność świadczenia pieniężnego, o której mowa w art. 4 o.p., powstaje wskutek zaistnienia innego zdarzenia określonego w przepisach, niż zdarzenie, które wcześniej taki obowiązek kreowało.

Ponowne powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie powoduje powstania obowiązku złożenia zeznania podatkowego na podstawie art. 17a u.p.s.d. Analiza art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wskazuje, że aby powstał (odnowiony) obowiązek podatkowy, a zatem by doszło w zasadzie do zmiany zdarzenia, z jakim ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.), konieczne jest zaistnienie dwóch przesłanek: niezgłoszenie nabycia do opodatkowania (a zatem niezłożenie zeznania podatkowego) oraz stwierdzenie nabycia spadku pismem (w przypadku dziedziczenia może to być notarialny akt poświadczenia dziedziczenia) lub orzeczeniem sądowym. W związku z tym powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest okolicznością następującą wobec braku złożenia

zeznania przez podatnika. Celem art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest reakcja na zaistniałą już sytuację, gdy podatnik nie składa zeznania podatkowego. Omawiana regulacja, biorąc pod uwagę skutek w postaci ponownego powstania obowiązku podatkowego, umożliwi organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego ze względu właśnie na fakt, że podatnik, nie składając zeznania, sprawił, że organ podatkowy nie posiadał informacji o powstaniu obowiązku podatkowego (pierwotnego). Stwierdzenie pismem lub orzeczeniem sądowym nabycia podlegającego opodatkowaniu zastępuje zeznanie podatkowe.

Sytuacja, gdy podatnik sam deklaruje nabycie określonych składników majątkowych, np. w drodze dziedziczenia, i określa ich wartość rynkową, ułatwia organom podatkowym wymiar należności podatkowych. Nie jest to jednak argument za przyjęciem odmiennej wykładni. Zwrócić należy uwagę, że na podstawie art. 84 § 1 o.p. stwierdzenie postanowieniem sądu nabycia spadku jest zdarzeniem prawnym, o którym sądy są zobowiązane informować właściwe organy podatkowe. Jeśli podatnik nie współdziała z organem podatkowym, nie składając zeznania podatkowego, to wówczas ustalenie nabytych składników majątkowych i ich wartości powinno zostać dokonane przez organ podatkowy zgodnie z regułami procedury podatkowej. Nie znajduje uzasadnienia twierdzenie, że organ podatkowy nie ma możliwości działania, gdyż – wiedząc o tym, iż wobec określonej osoby powstał obowiązek podatkowy z uwagi na stwierdzenie pismem (orzeczeniem sądu) – organ podatkowy może podjąć czynności w celu ustalenia nabytych składników i ich wartości. W przypadku niezłożenia zeznania, to do organu podatkowego należy wyjaśnienie stanu faktycznego i zebranie dowodów. Celem prawodawcy było umożliwienie organowi działania, gdy podatnik jest bierny i nie składa zeznania, by zapobiec sytuacji, gdy organ dowiaduje się o powstaniu obowiązku podatkowego już po upływie terminu do wydania decyzji ustalającej. Nie ma natomiast podstaw do stwierdzenia, że celem tym było nałożenie ponownie obowiązku w postaci złożenia zeznania, jak też wydłużenie terminu przedawnienia. To właśnie brak zeznania jest przesłanką zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d., a w sytuacji, gdy podatnik zeznanie składa, regulacja ta nie znajduje zastosowania.

Zastosowanie tej dyrektywy interpretacyjnej „racjonalnego ustawodawcy” nakazuje uznać, że wprowadzenie określonej regulacji nie powinno powodować odmiennych skutków niż zamierzone przez prawodawcę. Nie można zaakceptować więc sytuacji, w której art. 6 ust. 4 u.p.s.d. odczytywany w związku z innymi przepisami (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.) miałby nakładać w sposób niezamierzony ponowny obowiązek złożenia deklaracji, w szczególności mając na względzie, że to niespełnienie obowiązku z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. jest przesłanką zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Z tych względów skład siedmiu sędziów NSA podziela stanowisko, że ponowne powstanie obowiązku

podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego. W konsekwencji w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 o.p. Stanowisko to zostało przyjęte i zaaprobowane w szeregu wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego. Oprócz powyżej powołanych przy przedstawianiu pierwszej koncepcji orzeczniczej, warto przywołać również wyroki NSA z: 16 września 2021 r., III FSK 3338/21; 28 czerwca 2023 r., III FSK 2276/21; 27 lipca 2023 r., III FSK 2227/21; 14 grudnia 2023 r., III FSK 3461/21; 14 marca 2024 r., III FSK 3714/21.

W świetle przedstawionej argumentacji, uwzględniając powyżej zaprezentowane zasady wykładni prawa oraz oparte na nich rozumowanie w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę, w myśl której powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w odniesieniu do nabycia niezgłoszonych do opodatkowania własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu, nie nakłada na podatnika tego podatku obowiązku złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, i niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

51

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 27 maja 2025 r.
(I OPS 1/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

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

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 27 maja 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej wniosku Prezesa Naczelnego

Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2024 r. o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„Czy ustalenie wartości nieruchomości wywłaszczonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311), która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno nastąpić na zasadach określonych w § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832) – przed zmianą stanu prawnego: w § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.) – czy też uwzględnić zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145)?”

podjął następującą uchwałę:

Określenie wartości nieruchomości wywłaszczonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311), która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno nastąpić na podstawie § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832), a przed zmianą stanu prawnego na podstawie § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.), uwzględniając zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145).

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

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z 23 października 2024 r. zwrócił się o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami

administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„Czy ustalenie wartości nieruchomości wywłaszczonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311), która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno nastąpić na zasadach określonych w § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832) – przed zmianą stanu prawnego: w § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.) – czy też uwzględniać zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145)?”.

W uzasadnieniu wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego podniósł, że analiza orzecznictwa wskazuje na istnienie rozbieżnych poglądów dotyczących zasad określania wartości nieruchomości przejmowanych pod drogi publiczne na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311; dalej: specustawa), które na dzień wydania decyzji były przeznaczone pod drogę publiczną. W uzasadnieniu wniosku Prezes wyjaśnił, że różnice dotyczą tego, czy odszkodowanie w takim wypadku winno nastąpić na zasadach określonych w § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832; dalej: rozporządzenie z 2023 r.) – przed zmianą stanu prawnego: w § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.) – czy też uwzględniać zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145; dalej: u.g.n.).

W myśl pierwszego z poglądów, § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. nie powinien być traktowany jako przepis szczególny w stosunku do art. 134 ust. 4 u.g.n. W orzeczeniach tych podniesiono, że przy interpretacji obu przepisów należy mieć na względzie, iż merytoryczna reguła kolizyjna, wyrażana formułą: „norma szczególna uchyla normę ogólną” (*lex specialis derogat legi generali*), może być stosowana jedynie wówczas, gdy norma szczególna nie jest normą niższego rzędu. Nadrzędne znaczenie ma w takim wypadku hierarchiczna reguła kolizyjna – norma hierarchicznie wyższa uchyla normę hierarchicznie niższą (*lex superior derogat legi inferiori*). Nie ma tu znaczenia czas,

w jakim obie normy zostały wydane i wyższy stopień ogólności jednej z nich. W ocenie składów reprezentujących ten pogląd nie budzi wątpliwości, że kolizje norm prawnych na wstępie podlegają regule hierarchicznej, co nakłada obowiązek takiego wykładania normy zawartej w rozporządzeniu, które będzie uwzględniać hierarchiczność aktów normatywnych, zaś w razie wątpliwości co do możliwości pogodzenia przepisów ustawy i rozporządzenia, należy bezwzględnie przyznać pierwszeństwo ustawie. Z przytoczonych reguł wyprowadzono wnioski, że przepis § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. nie wyłącza obowiązku zastosowania art. 134 ust. 4 u.g.n. (zob. wyroki NSA z: 23 września 2010 r., I OSK 1548/09; 26 lutego 2020 r., I OSK 200/20 i I OSK 216/20 oraz 12 marca 2020 r., I OSK 305/20; 11 kwietnia 2019 r., I OSK 1394/17; 27 października 2017 r., I OSK 3142/15; 22 czerwca 2021 r., I OSK 240/21; 8 listopada 2021 r., I OSK 633/21; 14 października 2022 r., I OSK 2026/21 i 6 lutego 2024 r., I OSK 2354/20).

Podniesiono także, że poza naruszeniem zasady hierarchiczności aktów prawnych przyjęcie odmiennej koncepcji godzi również w konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w zakresie możliwości wprowadzania ograniczeń co do korzystania z prawa własności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Jest to tym bardziej istotne w sytuacji, gdy zastosowanie ustawy prowadzi do korzystniejszego dla osoby wywłaszczanej rezultatu niż przewiduje rozporządzenie. Oznacza to, w ocenie składów reprezentujących pierwszy z poglądów, że jedyny dopuszczalny sposób wykładni § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. to taki, w którym ustalenie wartości nieruchomości dla celów odszkodowania następuje w oparciu o wartość nieruchomości o przeznaczeniu drogowym w każdym przypadku, gdy cel wywłaszczenia powoduje zwiększenie wartości wywłaszczanej nieruchomości, chyba że taki sposób ustalenia wartości nie jest możliwy z uwagi na brak nieruchomości podobnych.

W świetle przyjętej interpretacji w wyrokach wskazano, że aby określić wartość nieruchomości dla potrzeb ustalenia odszkodowania za nieruchomość wywłaszczoną w celu realizacji inwestycji drogowej należy kolejno: 1) określić wartość nieruchomości według aktualnego sposobu jej użytkowania (czyli przeznaczenia przed wywłaszczeniem); 2) określić wartość nieruchomości według alternatywnego sposobu użytkowania wynikającego z przeznaczenia zgodnego z celem wywłaszczenia (czyli przeznaczenia drogowego); 3) dokonać porównania tych dwóch wartości w aspekcie ustalenia, czy przeznaczenie zgodne z celem wywłaszczenia (drogowe) skutkuje zwiększeniem wartości; 4) większą z tych dwóch wartości wskazać, jako wartość rynkową nieruchomości, będącą podstawą do ustalenia wysokości odszkodowania (zob. wyroki NSA z 8 maja 2023 r., I OSK 929/22 i I OSK 1001/22; z 20 października 2023 r., I OSK 1423/22 oraz z 19 stycznia 2024 r., I OSK 1645/20).

W myśl drugiego poglądu wykluczono stosowanie reguły z art. 134 ust. 3 i 4 u.g.n. Składy orzekające przyjęły, że przepis § 36 rozporządzenia z 2004 r. (obecnie § 49 rozporządzenia z 2023 r.), ustalający szczegółowe zasady wyceny nieruchomości wywłaszczanych pod drogi publiczne, reguluje kompleksowo kwestie określania wartości rynkowej gruntów przeznaczonych lub zajętych pod drogi publiczne. Ma on w tym względzie charakter *lex specialis* w odniesieniu do pozostałych unormowań odnoszących się do wyceny wywłaszczonych nieruchomości, w tym do art. 134 u.g.n. Za niedopuszczalne uznano określenie wartości nieruchomości przejętej pod drogę w trybie specustawy na podstawie transakcji drogowych z powołaniem się na zasadę korzyści z art. 134 u.g.n. Za utrwalony przyjęto pogląd, w myśl którego w przypadku nieruchomości wywłaszczonych bądź przejętych pod inwestycję drogową, kompleksowe regulacje odnoszące się do ustalenia odszkodowania zawarte są w przepisach § 36 rozporządzenia z 2004 r. Z kolei w ramach zawartych tam przepisów znalazły się także unormowania będące egzemplifikacją zasady korzyści z art. 134 ust. 4 u.g.n., tak jak § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. Przedstawione wyżej poglądy, pierwotnie wyrażone w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 9 lutego 2017 r., I OSK 823/15 i z 20 września 2019 r., I OSK 538/19, były licznie cytowane w późniejszych orzeczeniach tego Sądu – zob. wyroki z: 9 lutego 2017 r., I OSK 691/17; 12 maja 2017 r., I OSK 2089/15; 19 października 2017 r., I OSK 3495/15; 12 stycznia 2018 r., I OSK 1634/17; 11 maja 2018 r., I OSK 1529/16; 21 lutego 2019 r., I OSK 691/17; 30 maja 2019 r., I OSK 1962/17; 10 lipca 2019 r., I OSK 2430/17; 20 września 2019 r., I OSK 538/19; 2 października 2019 r., I OSK 5/18; 17 listopada 2022 r., I OSK 1229/22; 26 kwietnia 2023 r., I OSK 518/22; 13 lipca 2023 r., I OSK 1341/22; 8 listopada 2023 r., I OSK 1595/22.

Naczelny Sąd Administracyjny – podzielając pogląd, że przy ustalaniu wartości rynkowej nieruchomości przejętej pod inwestycję drogową „zasada korzyści” uregulowana w art. 134 ust. 4 u.g.n. nie może znaleźć zastosowania, gdy przepisy określające sposób wyceny nieruchomości zawarte zostały w rozporządzeniu – w wyroku z 18 maja 2023 r., I OSK 985/22, zaznaczył, że kwestia hierarchiczności norm w ramach systemu prawa nie odgrywa istotnego znaczenia, w sytuacji możliwości tylko odpowiedniego zastosowania hierarchicznie wyższych norm ustawowych.

Akcentując zasadność stanowiska, że przepis § 36 rozporządzenia z 2004 r. jest przepisem szczególnym, regulującym kompleksowo kwestie określania wartości rynkowej gruntów przeznaczonych i zajętych pod drogi publiczne, Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z: 25 kwietnia 2023 r., I OSK 479/22; 5 maja 2023 r., I OSK 1010/22 i I OSK 1011/22; 25 maja 2023 r., I OSK 969/22 oraz 8 listopada 2023 r., I OSK 1595/22, zwrócił uwagę, że art. 134 ust. 4 u.g.n.

mógłby stanowić podstawę sporządzenia operatu szacunkowego w sytuacji, gdyby nieruchomość na dzień wydania decyzji wywłaszczeniowej była przeznaczona pod drogę publiczną w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego lub w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy.

W wyroku z 5 maja 2024 r., I OSK 389/21, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że art. 134 ust. 4 u.g.n. określa zasadę ustalania odszkodowania, a § 36 rozporządzenia z 2004 r. określa metodykę wyceny nieruchomości dla potrzeb ustalenia jej wartości. W związku z tym, § 36 rozporządzenia z 2004 r. nie pozostaje w sprzeczności z art. 134 ust. 4 u.g.n. w takim znaczeniu, że § 36 tego rozporządzenia nie normuje ustalania odszkodowania, a wyłącznie określanie wartości nieruchomości.

Na podstawie art. 8 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.), Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu i wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: „Ustalenie wartości nieruchomości wywłaszczonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie specustawy, która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno uwzględniać zasadę korzyści określonej w art. 134 ust. 4 u.g.n.”.

Rzecznik podzielił stanowisko Prezesa NSA, że na gruncie stosowania przytoczonych we wniosku unormowań ujawniły się wątpliwości interpretacyjne i rozbieżności w wykładni, których wyrazem było ukształtowanie się co najmniej dwóch wiodących linii orzeczniczych. Zdaniem Rzecznika, opisany we wniosku problem dotyczy w istocie właściwej relacji normatywnej pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. a przepisami wykonawczymi, tj. § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.). Rzecznik przychylił się do pierwszej linii orzeczniczej, zgodnie z którą odszkodowanie ustalone za przejęcie nieruchomości w trybie specustawy nie może pomijać ewentualnego zwiększenia wartości nieruchomości w następstwie przeznaczenia na cel publiczny. Według Rzecznika nie można w tym kontekście zapominać o ściśle wykonawczej roli rozporządzeń, będącej instrumentem realizacji przepisów ustawowych. Z tej przyczyny nie sposób zgodzić się ze stwierdzeniem, że przepisy wykonawcze mogą zawierać regulacje zezwalające na derogację treści ustawowych. W drodze prawotwórstwa administracyjnego nie można bowiem przekazać uprawnień do zmiany przepisów rangi ustawowej. W przeciwnym wypadku przepisy wykonawcze, jako sprzeczne z ustawą, uznać należałoby za niekonstytucyjne. Zdaniem Rzecznika, pierwsza linia orzecznicza realizuje w większym stopniu konstytucyjny standard ochrony praw i wolności człowieka, szczególnie w zakresie proporcjonalności ingerencji państwa w prawo własności i ustalanego odszkodowania.

Prokurator Prokuratury Krajowej podzielił stanowisko Prezesa NSA i wniósł o podjęcie uchwały następującej treści:

„Ustalenie wartości nieruchomości wyłączonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie specustawy, która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno uwzględniać zasadę korzyści określonej w art. 134 ust. 4 u.g.n.”.

Zdaniem Prokuratora podzielić należało stanowisko Prezesa NSA, że na gruncie stosowania przytoczonych we wniosku Prezesa unormowań ujawniły się wątpliwości interpretacyjne i rozbieżności w wykładni, których wyrazem było ukształtowanie się co najmniej dwóch wiodących linii orzeczniczych. Zdaniem Prokuratora, opisany we wniosku problem dotyczy w istocie właściwej relacji normatywnej pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. a przepisami wykonawczymi, tj. § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.).

Prokurator przychylił się do pierwszej linii orzeczniczej, zgodnie z którą odszkodowanie ustalane za przejęcie nieruchomości w trybie specustawy nie może pomijać ewentualnego zwiększenia wartości nieruchomości w następstwie przeznaczania na cel publiczny. Przepis § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. (obecnie przepis § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r.) nie może stanowić *lex specialis* wobec przepisu art. 134 ust. 4 u.g.n. Reguła kolizyjna *lex specialis derogat legi generali* może być stosowana jedynie wówczas, gdy norma szczególna nie jest normą niższego rzędu. Przepis § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. (obecnie przepis § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r.) nie może zatem wyłączyć obowiązku zastosowania art. 134 ust. 4 u.g.n.

Poza naruszeniem zasady hierarchiczności aktów prawnych przyjęcie takiej koncepcji godziłoby w konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w zakresie możliwości wprowadzania ograniczeń co do korzystania z prawa własności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), co jest tym bardziej istotne, gdy zastosowanie ustawy prowadzi do korzystniejszego dla osoby wyłączonej rezultatu niż przewiduje to rozporządzenie. Za stanowiskiem o konieczności uwzględniania w takim przypadku zasady korzyści z art. 134 ust. 4 u.g.n. przemawia również standard ochrony praw człowieka.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Przedstawione we wniosku Prezesa NSA zagadnienie prawne daje podstawę do podjęcia uchwały. Z treści art. 15 § 1 pkt 2 w związku z art. 264 § 2 p.p.s.a. wynika, że podjęcie uchwały abstrakcyjnej ma miejsce wtedy, gdy w orzecznictwie sądów administracyjnych doszło do rozbieżności orzeczniczej. Przez to pojęcie należy rozumieć różnice poglądów prawnych wyrażanych

w orzecznictwie oraz tendencję do utrwalania się określonych interpretacji (zob. postanowienie NSA z 30 października 2007 r., II GPS 1/07, ONSAiWSA 2008, nr 1, poz. 6). Rozbieżność w orzecznictwie musi być trwała i rzeczywista, co z kolei determinuje i pogłębia dalsze niejednolite stosowanie prawa (zob. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 11 grudnia 2017 r., II OPS 2/17, ONSAiWSA 2018, nr 2, poz. 20). Kryteria te należy przypisać zagadnieniu przedstawionemu we wniosku.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd, że ustalenie wartości nieruchomości – która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową – wyłączonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie specustawy, powinno uwzględniać zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 u.g.n., jeżeli przeznaczenie drogowe podwyższa wartość takiej nieruchomości.

W istocie bowiem stanowiący podstawę ustalenia odszkodowania przepis § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) nie stanowi samoistnej i wyłącznej podstawy dla rekonstrukcji normy prawnej stosowanej podczas ustalania odszkodowania. Porównanie powołanego unormowania rozporządzenia z art. 134 ust. 4 u.g.n. prowadzi do wniosku, że przepis rozporządzenia realizuje w istocie ustawową zasadę korzyści jako akt służący wykonaniu postanowień ustawy.

Przedmiotem dotychczasowych rozbieżności jest bowiem ocena, czy treść przepisu rozporządzenia zawiera samodzielną regulację sposobu określania wartości nieruchomości przejmowanych pod drogi publiczne, czy też regulacja ta uwzględnia także normę ogólną zawartą w art. 134 ust. 4 u.g.n.

Z użytego w § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (§ 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) zastrzeżenia o określaniu wartości nieruchomości przy uwzględnieniu cen transakcyjnych nieruchomości drogowych wynika, że przy obrocie nieruchomościami przeznaczonymi na takie cele wyznacznikiem wysokości odszkodowania jest cel drogowy. W takim wypadku już sama literalna treść omawianego § 49 ust. 4 uwzględnia treść art. 134 ust. 4 u.g.n., w którym wskazano, że wyznacznikiem wartości nieruchomości dla ustalenia odszkodowania za odjęcie jej własności w drodze wyłączenia jest cel tego wyłączenia, jeżeli cel ten powoduje zwiększenie wartości wyłączonej nieruchomości wobec wartości określanej według aktualnego sposobu jej użytkowania (art. 134 ust. 3 u.g.n.).

Literalne rozumienie obydwu ww. przepisów to wyraz prawidłowo stosowanej normatywnej relacji rozporządzenia z ustawą, a więc aktu niższego rzędu wobec ustawy, pełniącego rolę wykonawczą, która opiera się na założeniu funkcjonalnego związku pomiędzy aktami tworzącymi systemową całość.

Zgodnie z konstytucyjną zasadą (art. 92 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji RP), celem rozporządzenia jest wykonywanie ustawy, a nie jej uzupełnianie czy modyfikacja. Akt wykonawczy nie może bowiem normować kwestii czy zagadnień nieuregulowanych w ustawie, choćby nawet wydawało się to – z jakiegokolwiek punktu widzenia – celowe lub pożądane (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09, OTK-A 2010/2/12; 30 kwietnia 2009 r., sygn. akt U 2/08, OTK-A 2009/4/56; 27 maja 2014 r., sygn. akt U 12/13, OTK-A 2014/5/56; 16 lutego 1999 r., sygn. akt SK 11/98, OTK ZU nr 2/19). Odmienne interpretacja relacji normatywnej art. 134 ust. 4 u.g.n. i § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) prowadziłaby do naruszenia konstytucyjnej zasady hierarchiczności aktów prawnych, która oznacza, że norma hierarchicznie wyższa uchyla normę hierarchicznie niższą (*lex superior derogat legi inferiori*), niezależnie od tego w jakim czasie obie normy zostały wydane, bez względu na to, która jest bardziej ogólna (zob.: *System Prawa administracyjnego. Tom 4. Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 385).

Pogląd, że powołany przepis rozporządzenia wykonawczego zawiera w istocie normę pozostającą w sprzeczności z art. 134 ust. 4 u.g.n., prowadzi do niedopuszczalnego wyłączenia przepisu ustawowego i stworzenia w ramach aktu podstawowego samodzielnej normy prawnej (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 6 października 2021 r., sygn. akt II KK 365/21).

Taki stan rzeczy byłby sprzeczny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, co uniemożliwiłoby zaakceptowanie § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) jako podstawy określania odszkodowania za nieruchomości wywłaszczoną lub przejętą z mocy prawa pod drogę publiczną na mocy specustawy, na dzień wydania decyzji przeznaczoną pod inwestycję drogową.

Konieczność oparcia się na przepisach u.g.n., wraz z rozporządzeniami wydanymi na podstawie art. 159 u.g.n., przy określaniu wartości nieruchomości dla potrzeb ustalenia odszkodowania za nieruchomości wywłaszczoną lub przejętą z mocy prawa pod drogę publiczną na mocy specustawy wynika także z brzmienia art. 12 ust. 5 specustawy, który przyznaje obu aktom prawnym decydujące znaczenie dla mechanizmu określania odszkodowania za grunty wywłaszczone lub przejęte z mocy prawa w trybie specustawy. Wprawdzie przepis art. 12 ust. 5 specustawy stanowi o odpowiednim stosowaniu przepisów u.g.n. i wydanych na podstawie art. 159 u.g.n. rozporządzeń, nie powinno jednak budzić wątpliwości, że omawiane regulacje prawne należy stosować w całości. Przemawia za tym cel przepisów zawartych w art. 134 ust. 4 u.g.n. oraz § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.), w szczególności zaś wartości, które mają nimi być chronione.

I tak ustawowa zasada korzyści z art. 134 ust. 4 u.g.n. stanowi o konieczności przyjęcia – jako podstawy wyliczenia odszkodowania za wywłaszczoną nieruchomości – korzystniejszego dla podmiotu wywłaszczanego przeznaczenia tej nieruchomości ze względu na zwiększenie jej wartości jako pochodnej inwestycyjnej atrakcyjności wynikającej z celu wywłaszczenia.

Stosowanie zasady korzyści realizuje w większym stopniu konstytucyjny standard ochrony prawa własności i związanego z nim prawa do słusznego odszkodowania, o których mowa w art. 21 ust. 2 Konstytucji RP.

Wymiaru odszkodowania nie można ograniczać w sposób arbitralny, bez wyraźnego unormowania, którego nie sposób poszukiwać także w przepisie art. 134 ust. 4 u.g.n. Przepis ten nie pozostawia swobody wyboru w zakresie podstawy określenia wartości nieruchomości, wyraźnie stanowiąc, że określenie tej wartości musi być oparte na korzystniejszym dla wywłaszczanego przeznaczeniu nieruchomości, dającym wyższą jej wartość i w wyniku tego zwiększającym odszkodowanie. Odmienne interpretacja godziłaby w wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasadę wyłączności ustawowego ustanawiania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Skoro wyznacznikiem wysokości odszkodowania za grunty wywłaszczone lub przejęte z mocy prawa w trybie specustawy są zasady wynikające z u.g.n., to wobec braku odmiennych uregulowań zaliczyć należy do nich również zasadę zawartą w art. 134 ust. 4 u.g.n., stosowania której ustawodawca nie ograniczył do określonego rodzaju nieruchomości czy przeznaczenia i która ma swoje literalne odzwierciedlenie w § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.).

Upoważnienie zawarte w art. 159 u.g.n. nie daje podstaw do zmiany lub modyfikacji przepisów u.g.n. rozporządzeniem wykonawczym. Obejmuje ono bowiem swym zakresem wyłącznie upoważnienie ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa (poprzednio: Rady Ministrów) do określenia w drodze rozporządzenia rodzajów metod i technik wyceny nieruchomości, sposobów określania wartości nieruchomości, wartości nakładów i szkód na nieruchomości oraz sposobów sporządzania, formy i treści operatu szacunkowego, uwzględniając:

- 1) sposoby określania wartości nieruchomości przy zastosowaniu poszczególnych podejść, metod i technik wyceny;

- 2) sposoby określania wartości nieruchomości dla różnych celów;

- 3) sposoby określania wartości nieruchomości jako przedmiotu różnych praw;

- 4) sposoby określania wartości nieruchomości w zależności od ich rodzaju i przeznaczenia;

- 5) rodzaje nakładów na nieruchomości;

6) dane, jakie powinien zawierać operat szacunkowy, oraz sposób potwierdzenia jego aktualności;

7) uwarunkowania określania wartości rynkowej nieruchomości w podejściu mieszanym.

Z treści omawianego upoważnienia nie wynika, aby ustawodawca dopuścił w nim możliwość wyłączenia zasady wynikającej z art. 134 ust. 4 u.g.n., uzależniając jej stosowanie od rodzaju czy przeznaczenia nieruchomości, co pozostaje w zgodzie ze ściśle wykonawczą rolą rozporządzeń względem przepisów ustawowych.

W świetle poczynionych rozważań należy przyjąć, że z prawidłowej wykładni § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) wynika, iż podstawą ustalenia odszkodowania za nieruchomości wywłaszczone lub przejęte z mocy prawa na podstawie specustawy pod drogę publiczną, przeznaczone na dzień wydania decyzji pod inwestycję drogową, są nieruchomości o przeznaczeniu drogowym, jeżeli drogowy cel wywłaszczenia zwiększa wartość wywłaszczonej nieruchomości (art. 134 ust. 4 u.g.n.).

Oznacza to, że określenie wartości nieruchomości wywłaszczonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311), która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno nastąpić na podstawie § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832), a przed zmianą stanu prawnego – na podstawie § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.), z uwzględnieniem zasady korzyści określonej w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145).

Powyższe odnosi się do sytuacji, w której drogowy cel przeznaczenia nieruchomości wywłaszczonej zwiększa jej wartość. Odrębną kwestią, pozostającą poza wnioskiem o podjęcie niniejszej uchwały, jest natomiast okoliczność, gdy drogowy cel wywłaszczenia nieruchomości nie zwiększa jej wartości albo gdy na rynku obrotu nieruchomościami nie ma nieruchomości o przeznaczeniu drogowym.

W takim przypadku dotychczasowa praktyka orzecznicza odwołuje się do stosowania art. 134 ust. 3 u.g.n., który stanowi, że wartość nieruchomości dla celów odszkodowania określa się według aktualnego sposobu jej użytkowania, jeżeli przeznaczenie nieruchomości, zgodne z celem wywłaszczenia, nie powoduje zwiększenia jej wartości.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., podjął uchwałę, jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego Elżbiety Kremer
do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 27 maja 2025 r., I OPS 1/24

Zgłaszam zdanie odrębne do uchwały I OPS 1/24, albowiem wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 października 2024 r. o podjęcie uchwały przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) nie spełnia materialnoprawnych przesłanek określonych w tym przepisie, czyli nie doprowadzi do wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie.

W postanowieniu w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2014 r., II OPS 2/14, dotyczącym przesłanek podjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej wskazano, że podjęcie uchwały abstrakcyjnej na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. jest możliwe wówczas, gdy została spełniona przesłanka materialnoprawna określona w tym przepisie, czyli uchwała ma na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przedmiotem uchwały ma być wyjaśnienie nie jakichkolwiek przepisów prawnych, które dotyczą danej materii, danego zagadnienia, ale tych przepisów, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Tym samym przedmiotem uchwały abstrakcyjnej nie mogą być przepisy, które nie stanowiły podstawy prawnej orzekania, albo te przepisy, które stanowiąc taką podstawę prawną nie wywoływały rozbieżności w orzecznictwie. Formułując wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej wnioskodawca winien zatem w pierwszej kolejności prawidłowo wskazać zakres tego wniosku, czyli wskazać przepisy spełniające powyższe przesłanki.

Prawidłowe wskazanie zakresu wniosku czyli przepisów, które wymagają wyjaśnienia, staje się szczególnie istotne w tych przypadkach, gdy wskazywane rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczą różnych szczegółowych zagadnień i powoływany w nich katalog stosowanych przepisów jest szerszy niż ten objęty wnioskiem.

W niniejszej sprawie zagadnieniem, które wywołuje wątpliwości w orzecznictwie sądowym, jest wskazanie stanu prawnego, który powinien stanowić podstawę prawną ustalenia wysokości odszkodowania za nieruchomości

wywłaszczone lub przejęte z mocy prawa na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311; dalej: *specustawa*). Powołana ustawa w art. 12 ust. 5 stanowi, że do ustalenia wysokości i wypłacenia odszkodowania, o którym mowa w ust. 4a, stosuje się odpowiednio przepisy o gospodarce nieruchomościami, z zastrzeżeniem art. 18. Przepisy o gospodarce nieruchomościami, do odpowiedniego stosowania których odsyła art. 12 ust. 5 ustawy, to przede wszystkim art. 134 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145; dalej: *u.g.n.*) oraz § 49 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832; dalej: *rozporządzenie z 2023 r.*), a przed zmianą stanu prawnego: § 36 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.; dalej: *rozporządzenie z 2004 r.*). Spośród powołanych przepisów szczególnej uwagi wymaga art. 134 ust. 3 i ust. 4 *u.g.n.* i § 49 ust. 3 i ust. 4 *rozporządzenia z 2023 r.* (poprzednio § 36 ust. 3 i ust. 4 *rozporządzenia z 2004 r.*), albowiem ustalenie relacji między tymi przepisami jest przedmiotem wątpliwości występujących w orzecznictwie.

Artykuł 134 ust. 3 ma następującą treść: „Wartość nieruchomości dla celów odszkodowania określa się według aktualnego sposobu jej użytkowania, jeżeli przeznaczenie nieruchomości, zgodne z celem wywłaszczenia, nie powoduje zwiększenia jej wartości.”. Z kolei art. 134 ust. 4 stanowi: „Jeżeli przeznaczenie nieruchomości, zgodne z celem wywłaszczenia, powoduje zwiększenie jej wartości, wartość nieruchomości dla celów odszkodowania określa się według alternatywnego sposobu użytkowania wynikającego z tego przeznaczenia.”.

Natomiast powołany § 49 *rozporządzenia ust. 3 rozporządzenia z 2023 r.* stanowi: „W przypadku, gdy przeznaczenie nieruchomości, zgodne z celem wywłaszczenia, powoduje zwiększenie jej wartości, wartość rynkową nieruchomości określa się w następujący sposób: 1) wartość działek gruntu wydzielonych pod nowe drogi publiczne albo pod poszerzenie dróg istniejących stanowi iloczyn wartości 1 m² gruntów, z których wydzielono te działki gruntu, i ich powierzchni; 2) wartość nieruchomości zajętych pod drogi publiczne stanowi iloczyn wartości 1 m² gruntów o przeznaczeniu przeważającym wśród gruntów przyległych i ich powierzchni; – powiększony, na podstawie badania rynku nieruchomości, nie więcej niż o 50%.”. Natomiast zgodnie z § 49 ust. 4 *tego rozporządzenia*: „W przypadku, gdy na realizację inwestycji drogowej została wywłaszczona lub przejęta z mocy prawa nieruchomość, która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, wartość rynkową określa się, przyjmując przeznaczenie nieruchomości przeważające wśród

gruntów przyległych, chyba że określenie wartości jest możliwe przy uwzględnieniu cen transakcyjnych nieruchomości drogowych. Przepisy ust. 1–3 stosuje się odpowiednio.”

Z treści art. 134 ust. 4 u.g.n. wynika, że przepis ten ma zastosowanie wówczas, gdy przeznaczenie nieruchomości zgodne z celem wyłączenia powoduje zwiększenie jej wartości (zasada korzyści), wówczas odszkodowanie ustala się według alternatywnego sposobu użytkowania, zaś w rozporządzeniu z 2023 r. § 49 ust. 3 dotyczy sytuacji, gdy przeznaczenie nieruchomości zgodne z celem wyłączenia powoduje zwiększenie jej wartości, wówczas odszkodowanie ustala się według sposobu wskazanego w tym przepisie („swoista” zasada korzyści).

Natomiast z art. 134 ust. 3 u.g.n. wynika, że przepis ten ma zastosowanie wówczas, gdy przeznaczenie nieruchomości zgodne z celem wyłączenia nie powoduje zwiększenia jej wartości, w rozporządzeniu z 2023 r. § 49 ust. 4 dotyczy sytuacji, gdy na realizację inwestycji drogowej została wyłączona nieruchomość, która była przeznaczona pod inwestycję drogową.

Wnioskiem z 23 października 2024 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej:

„Czy ustalenie wartości nieruchomości wyłączonej lub przejętej z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 311), która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, powinno nastąpić na zasadach określonych w § 49 ust. 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z 5 września 2023 r. w sprawie wyceny nieruchomości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1832) – przed zmianą stanu prawnego: w § 36 ust. 4 uchylonego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555 ze zm.) – czy też uwzględnić zasadę korzyści określoną w art. 134 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145)?”.

W uzasadnieniu wniosku wskazano, że w orzecznictwie ukształtowały się dwa poglądy. Według pierwszego z poglądów, § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. nie powinien być traktowany jako przepis szczególny w stosunku do art. 134 ust. 4 u.g.n., tym samym § 36 ust. 4 tego rozporządzenia nie wyłącza stosowania art. 134 ust. 4 u.g.n. Powyższe stanowisko ma wynikać z powołanych orzeczeń NSA.

Natomiast według drugiego poglądu wykluczono stosowanie reguły z art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n., przyjęto bowiem, że przepis § 36 rozporządzenia z 2004 r. (obecnie § 49 rozporządzenia z 2023 r.), ustalający szczegółowe zasady ustalania odszkodowania za nieruchomości wyłączone pod

drogi publiczne, reguluje kompleksowo kwestie określania wartości rynkowej gruntów zajętych lub wywłaszczonych pod drogi publiczne. Powyższe stanowisko ma wynikać z powołanych orzeczeń NSA.

Jednak analiza powołanych orzeczeń NSA – zarówno tych, które zostały wskazane jako ilustracja pierwszego poglądu, jak i tych, które ilustrują drugi pogląd – prowadzi do wniosku, że zagadnienia w nich poruszane i rozważane, dotyczące problematyki podstaw prawnych ustalania odszkodowania za nieruchomości, która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, dotyczą stanu prawnego obejmującego art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. w związku z § 36 ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 2004 r., bądź też relacji rozporządzenia do u.g.n., a nie wyłącznie relacji pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. a § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r., jak to ujęto we wniosku o podjęcie uchwały.

W orzeczeniach NSA powołanych jako ilustracja pierwszego poglądu wskazano na orzeczenia w następujących sprawach: I OPS 3142/15 – przedmiotem rozważań jest art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.; I OPS 1394/17 – rozważania dotyczą art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.; I OSK 200/20, I OSK 216/20, I OSK 305/20 – dotyczą tylko wykładni § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.; I OSK 240/21, I OSK 633/21, I OSK 2026/21 – dotyczą wykładni art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.; I OSK 2354/20 – dotyczy wykładni art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r., wskazano, że § 36 ust. 4 znajdzie zastosowanie, gdy wartość nieruchomości ustalona według tego przepisu będzie wyższa niż ustalona na podstawie art. 134 u.g.n.

W orzeczeniach NSA powołanych jako ilustracja drugiego poglądu wskazano na orzeczenia w następujących sprawach: I OSK 985/22 – dotyczy relacji art. 134 ust. 4 u.g.n. i § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., a więc zasady korzyści, wskazano, że nietrafne są zarzuty dotyczące naruszenia § 36 ust. 4; I OSK 1229/22 – dotyczy również relacji pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. i § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., a więc zasady korzyści, § 36 ust. 4 nie znajduje zastosowania; I OSK 691/17 – stwierdzono, że w sprawie zastosowanie miał § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., a nie ust. 4; I OSK 2430/17 – stwierdzono, że w sprawie zastosowanie miał § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., a nie ust. 4; I OSK 1634/17 rozważana jest zasada korzyści z art. 134 ust. 4 u.g.n. i § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.; I OSK 518/22 – rozważane są relacje pomiędzy art. 134 ust. 3 u.g.n. a § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. oraz pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. a § 36 rozporządzenia z 2004 r.; w I OSK 1529/16, I OSK 5/18, I OSK 538/19, I OSK 823/15 – rozważany jest art. 134 ust. 4 u.g.n. w związku z § 36 ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.; w sprawach I OSK 1962/17, I OSK 3495/15 – rozważana jest ogólnie relacja pomiędzy § 36 rozporządzenia z 2004 r. a art. 154 u.g.n.

Powyższe uwagi, dotyczące zarówno obowiązującego stanu prawnego, jak i orzecznictwa sądowego dotyczącego podstawy prawnej ustalania odszkodowania za nieruchomości wywłaszczoną lub przejętą z mocy prawa na podstawie specustawy, która na dzień wydania decyzji była przeznaczona pod inwestycję drogową, wskazują, że powstałe rozbieżności dotyczą szerszego kręgu zagadnień, a nie tylko tego, które zostało wskazane we wniosku. Zagadnienia te pozostają we wzajemnym związku ze względu na obowiązujący stan prawny, istnienie tego związku potwierdza również praktyka orzecznicza. Powołane orzeczenia jednoznacznie wskazują, że w sprawach dotyczących ustalenia odszkodowania za nieruchomości wywłaszczone lub przejęte na podstawie specustawy drogowej przedmiotem rozważań jest art. 134 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz § 36 ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. (aktualnie § 49 ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia z 2023 r.), a także ogólne relacje pomiędzy § 36 rozporządzenia z 2004 r. a art. 134 u.g.n., stąd też ograniczenie wniosku tylko do pytania dotyczącego relacji pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. i § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.) z punktu widzenia merytorycznego nie jest trafne. Poza zakresem wniosku pozostaje problematyka § 49 ust. 3 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio: § 36 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.) i wynikająca z niego „specyficzna” zasada korzyści, czy też problematyka art. 134 ust. 3 u.g.n. a § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r. (poprzednio § 36 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r.), co spowoduje, po podjęciu uchwały, dodatkowe trudności w dokonaniu prawidłowej ich wykładni.

Ponadto, mimo że wniosek dotyczy jednego zagadnienia związanego z wykładnią relacji pomiędzy art. 134 ust. 4 u.g.n. a § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r., to ustalając te relacje nie można się ograniczyć tylko do powołanych przepisów, ale niezbędne jest odniesienie się do ogólnych uwag dotyczących relacji pomiędzy: art. 12 ust. 5 specustawy, przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami – w szczególności art. 134 oraz art. 159 stanowiącym delegację ustawową do wydania rozporządzenia oraz przepisami rozporządzenia z 5 września 2023 r. – w szczególności § 49 (poprzednio: § 36 rozporządzenia z 21 września 2004 r.) z uwzględnieniem konstytucyjnej zasady zawartej w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Tym samym poczynione ustalenia będą w bezpośredni sposób wkraczać w problematykę materialnoprawną nie objętą zakresem tak sformułowanego wniosku, co nie powinno mieć miejsca. Powyższa okoliczność dodatkowo, ale w sposób niezwykle istotny, wskazuje, że zakres przedmiotowy wniosku został ujęty zbyt wąsko w stosunku do zakresu przedmiotowego zagadnień, które były rozważane w powołanych orzeczeniach sądowych, a w konsekwencji do stanu prawnego powoływanego w tych orzeczeniach.

Dlatego też uważam, że wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 października 2024 r. nie spełnia merytorycznych wymagań wynikających z art. 15 ust. 2 p.p.s.a., albowiem podjęcie uchwały z jednej strony nie spowoduje usunięcia rozbieżności w orzecznictwie sądowym dotyczącym ustalania

odszkodowania, z drugiej zaś strony w przypadku wystąpienia z wnioskiem dotyczącym kolejnego zagadnienia związanego z ustalaniem odszkodowania, np. relacji pomiędzy art. 134 ust. 3 u.g.n. a § 49 ust. 4 rozporządzenia z 2023 r., podjęta uchwała będzie w sposób bezpośredni wpływać na jego rozstrzygnięcie, mimo że formalnie zagadnienie to nie jest objęte przedmiotowym wnioskiem. Ustalenie bowiem prawidłowych relacji prawnych zachodzących pomiędzy specustawą a przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami i przepisami rozporządzenia z 5 września 2023 r. ma charakter ogólny, generalny i dotyczy również innych zagadnień związanych z ustalaniem odszkodowania za nieruchomość wyłączonej lub przejętej na podstawie specustawy pod drogę publiczną, a nie dotyczy tylko jednego z możliwych zagadnień, jakie występuje na tle powyższych przepisów, do którego ograniczony został wniosek o podjęcie uchwały.

Podjęcie uchwały na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. ma mieć na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a to wymaga, aby zakres przepisów objętych wnioskiem odpowiadał zakresowi tych przepisów, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a szczególnie w takich przypadkach, jak obecnie rozważany, w którym z uwagi na związek zachodzący pomiędzy tymi przepisami, nie można prawidłowo wyjaśnić niektórych z nich bez uwzględnienia całości regulacji.

W takich okolicznościach, mając na uwadze powyższe prawne przyczyny, należało na podstawie art. 267 p.p.s.a. podjąć postanowienie o odmowie podjęcia uchwały.

52

WYROK
SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 14 kwietnia 2025 r.
(I FSK 1078/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki, Bogusław Dauter, Antoni Hanusz, Maciej Jaśniewicz, Roman Wiatrowski (sprawozdawca), Janusz Zubrzycki

Umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego może stanowić przesłankę

bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p., ze skutkiem *ex tunc*, jako konsekwencja instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile przesłanka ta oceniana jest w świetle całokształtu relewantnych w tym zakresie okoliczności danej sprawy.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 w związku z art. 187 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną V. S.A. w S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2023 r. w sprawie ze skargi V. S.A. w S. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z dnia (...) czerwca 2023 r., nr (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r., a także, zgodnie z art. 207 § 2 powyższej ustawy, o d s t ą p i ł o d z a s ą d z e n i a zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w całości.

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

Rozpoznawana skarga kasacyjna wywiedziona została przez V. S.A. z siedzibą w S. (dalej: spółka, skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy (dalej: WSA w Bydgoszczy, Sąd pierwszej instancji) z 8 listopada 2023 r., I SA/Bd 429/23, mocą którego oddalono skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (dalej: organ odwoławczy, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) z (...) czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. (dalej: organ pierwszej instancji) przeprowadził wobec spółki kontrolę podatkową m.in. w zakresie zbadania zasadności deklarowanej kwoty zwrotu za czerwiec 2013 r., sprawdzenia dokumentacji i ewidencji związanej z rozliczeniem podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od kwietnia do czerwca 2013 r. Protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych został doręczony 6 września 2013 r. Zdaniem organu, skarżąca bezpodstawnie dokonała obniżenia kwot podatku należnego o podatek naliczony w łącznej kwocie 1 509 277,98 zł wynikającej z faktur wystawionych na jej rzecz przez L. s.r.o. z siedzibą w O. w Republice Czeskiej tytułem sprzedaży wyrobów stalowych oraz z faktury wystawionej na jej rzecz przez B. S.A. z siedzibą w S. tytułem wynagrodzenia związanego z umową z 21 czerwca 2013 r.

W kontekście faktur wystawianych skarżącej przez L. s.r.o. organ ustalił, że na podstawie podpisanej 13 lutego 2013 r. umowy zakupu wyrobów stalowych skarżąca miała nabyć od L. s.r.o. 2026,26 ton ceowników i blachy o wartości brutto 4 966 356,10 zł, które miały znajdować się na placach składowych w S. i S.2 użytkowanych przez H. sp. z o.o. Należność za towar skompenso- wano natomiast wobec skarżącej z należnościami L. s.r.o. z tytułu dokonanego 7 czerwca 2013 r. zakupu działek w M. o wartości 4 322 700 zł. Nieskompensowanej części długu wobec L. s.r.o. skarżąca jednak nie zapłaciła. Z ustaleń czeskich organów podatkowych wynikało, że towar, jaki skarżąca miała nabyć od L. s.r.o., pochodził od H. sp. z o.o. L. s.r.o. nie zapłaciła należności na rzecz H. sp. z o.o. Organ stwierdził również brak dowodów, aby towar ten odebrała lub transportowała. Ustalono, że w I kwartale 2013 r. towar w nieznaney faktycznie ilości bezpośrednio z placów użytkowanych przez C. trafił do składu B. S.A.

Odnosząc się z kolei do odliczenia podatku naliczonego w kwocie 575 000 zł (wartość netto 2 500 000 zł) z faktury z 28 czerwca 2013 r. wystawionej na rzecz skarżącej przez B. S.A. wskazano natomiast, że 21 czerwca 2013 r. podmioty te podpisały umowę dzierżawy hali, stanowiącej wydzieloną część nieruchomości w S. przy ul. S.(...). Docelowo skarżąca w hali tej miała prowadzić klub fitness i świadczyć usługi związane z uprawianiem sportu, ochroną zdrowia i poprawą kondycji fizycznej, co wymagało zmiany przeznaczenia części budynku. Niezależnie od czynszu skarżąca zobowiązała się do 19 lipca 2013 r. zapłacić spółce B. S.A. kwotę 2 500 000 zł (bezzwrotnie) jako wynagrodzenie (odstępne) za utracone korzyści i ograniczenie produkcji, spowodowane trwałą zmianą przeznaczenia nieruchomości (przedmiotu umowy). Z oględzin przeprowadzonych 14 września 2014 r. wynikało, że w hali stanowiącej przedmiot dzierżawy nie wykonano żadnych prac, a pomieszczenia te B. S.A. wykorzystywała jako magazyny. Wcześniej, w dniu 15 lutego 2013 r. skarżąca podpisała z B. S.A. umowę składu stali i wyrobów hutniczych na placach składowych w S. przy ul. S.(...). Następnie zaś 28 czerwca 2013 r. skarżąca wystawiła na rzecz B. S.A. dwie faktury tytułem dostawy blachy, w których przepisała niektóre pozycje asortymentu (1289,32 ton blachy) w tej samej cenie, w której towar ten zafakturowała na jej rzecz spółka L. s.r.o. Zdaniem organów, rola skarżącej sprowadzała się więc w tym zakresie jedynie do „przefakturowania” wcześniej pozyskanych dokumentów. W ten sposób należności wynikające z umowy składu i wynagrodzenie za utracone korzyści z tytułu najmu hali skompenso wano z płatnościami wymagalnymi od B. S.A. z faktur mających potwierdzać dostawę blachy, różnicę zaś zapłacono przelewem 19 lipca 2013 r.

Wobec powyższego, postanowieniem z (...) września 2013 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. wszczął z urzędu postępowanie w sprawie rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do czerwca 2013 r.

W dniu (...) marca 2016 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. wydał decyzję, którą określił skarżącej z tytułu podatku od towarów i usług kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwotę zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, decyzją z (...) lipca 2016 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu, spółki H., L., skarżąca i B. tak układały swoje interesy, aby poprzez zawarcie umów: z 29 grudnia 2012 r. (sprzedaż wyrobów stalowych L. s.r.o. przez H. sp. z o.o.); z 13 lutego 2013 r. (sprzedaż tych samych wyrobów skarżącej przez L. s.r.o.); z 28 czerwca 2013 r. (sprzedaż tych wyrobów B. S.A. przez skarżącą); z 21 czerwca 2013 r. (wydzierżawienie skarżącej hali przez B. S.A. z obowiązkiem zapłaty odstępnego), a także wystawienie faktur, w których jako przedmiot transakcji wskazano obrót wyrobami stalowymi i wynagrodzenie tytułem utraconych korzyści, wywołać określone skutki prawne i podatkowe, w następstwie których w czerwcu 2013 r. skarżąca mogła ubiegać się o zwrot podatku od towarów i usług w kwocie 271 605 zł. Skoro, zdaniem organu, L. s.r.o. nie posiadała i nie sprzedawała skarżącej ujętego w fakturach towaru, a B. S.A. nie oddała skarżącej w użytkowanie hali, to w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 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: ustawa o VAT) sporne faktury nie mogły stanowić podstawy do obniżenia przez skarżącą podatku należnego. W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej skarżąca w pełni świadomie uczestniczyła w transakcjach wykorzystanych do popełnienia oszustwa podatkowego, a w związku z tym brak było przesłanek do uznania, że mogła ona skorzystać z tzw. domniemania „dobrej wiary”.

W wyniku skargi na powyższą decyzję Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy wyrokiem z 15 grudnia 2016 r., I SA/Bd 720/16, oddalił skargę.

Po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej skarżącej Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 18 kwietnia 2019 r., I FSK 686/17, uchylił wyżej wskazany wyrok WSA w Bydgoszczy oraz decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z (...) lipca 2016 r. W uzasadnieniu wyjaśnił, że prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego w S. z 5 lutego 2018 r., w sprawie III K 129/17, oskarżonego R.K. uznano za winnego tego, że „w okresie od dnia 24 stycznia 2013 r. do 1 lutego 2013 r. w S. jako prezes zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością H., będąc zobowiązany do zajmowania się sprawami majątkowymi spółki, nadużył udzielonych mu uprawnień poprzez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce L. s.r.o. z siedzibą w O. na podstawie faktury VAT nr (...) z 24 stycznia 2013 r. o wartości 781 518,69 zł i faktury VAT nr (...) z 1 lutego 2013 r. o wartości 5 126 102,90 zł, bez uprzedniej weryfikacji

kupującej spółki, braku zabezpieczenia transakcji, ustalenia terminu płatności faktury VAT nr (...) z 24 stycznia 2013 r. na okres 6 miesięcy, w następstwie czego wyrządził szkodę majątkową spółce z o.o. H. w wielkich rozmiarach w łącznej wysokości 5 907 621,59 zł, tj. czynu z art. 296 § 1 i 3 k.k.”.

Mając więc na względzie dyspozycję z art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że mimo uprawomocnienia się powyższego wyroku karnego po wydaniu zaskarżonego wyroku WSA Bydgoszczy z 15 grudnia 2016 r., uzasadnione jest ponowne przeprowadzenie postępowania przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z uwzględnieniem faktu, iż wbrew dotychczas przyjmowanej przez organy ocenie spółka L. s.r.o. faktycznie nabyła od spółki H. wyroby stalowe i okoliczność tę organ winien uwzględnić, poprawnie ustalając stan faktyczny niniejszej sprawy, której przedmiot, co należy w tym względzie przypomnieć, stanowi prawo do odliczenia przez skarżącą podatku naliczonego na podstawie faktur wystawianych jej m.in. przez spółkę L. s.r.o. Prawo to zostało przez organy zakwestionowane ze względu na pozorność transakcji, co w świetle wyżej wskazanego prawomocnego wyroku sądu karnego podlegać winno stosownej korekcie w tym zakresie.

Następnie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, decyzją z (...) października 2019 r. uchylił decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. z (...) marca 2016 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Po ponownie przeprowadzonym postępowaniu podatkowym Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. wydał (...) września 2020 r. decyzję w przedmiocie określenia z tytułu podatku od towarów i usług kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwoty zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r.

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy decyzją z (...) stycznia 2021 r. uchylił jednak decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. z (...) września 2020 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

Po ponownie przeprowadzonym postępowaniu Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. wydał (...) października 2021 r. decyzję, w której określił skarżącą z tytułu podatku od towarów i usług kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwotę zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r., od której skarżąca wniosła odwołanie.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy decyzją z (...) lutego 2022 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Skarżąca pismem z 30 marca 2022 r. wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy skargę na powyższą decyzję, który wyrokiem

z 5 lipca 2022 r., I SA/Bd 258/22, uchylił zaskarżoną decyzję uznawszy, iż organ nie wyjaśnił istotnej dla sprawy okoliczności, czy pozorność przedmiotowych transakcji należy rozpatrywać w ramach nadużycia prawa.

Powyższy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy został zaskarżony do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargami kasacyjnymi z 11 sierpnia 2022 r. zarówno przez skarżącą, jak i przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy.

Wyrokiem z 9 lutego 2023 r., I FSK 1869/22, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił obie skargi kasacyjne uznając, że sformułowane w nich zarzuty nie zasługiwały na uwzględnienie.

Prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 5 lipca 2022 r., I SA/Bd 258/22, wraz z aktami sprawy wpłynął do Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy 17 kwietnia 2023 r.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy wydał (...) czerwca 2023 r. decyzję, mocą której, działając na podstawie art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.), uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej określenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc: za kwiecień oraz maj 2013 r. i w tej części umorzył postępowanie w sprawie, w pozostałej zaś części, a więc dotyczącej określenia kwoty zobowiązania podatkowego za czerwiec 2013 r., podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego, uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ uznając, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. Po dokonaniu oceny zebranego materiału dowodowego, będąc związany oceną Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy zawartą w prawomocnym wyroku z 5 lipca 2022 r., I SA/Bd 258/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wyjaśnił, że materiał ten nie pozwala na podjęcie jednoznacznego rozstrzygnięcia na obecnym etapie postępowania w sprawie z uwagi na niewystarczające wyjaśnienie stanu faktycznego. W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, dla oceny zasadności zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego, wykazanego w zakwestionowanych fakturach wystawionych na rzecz spółki przez L. s.r.o. oraz B. S.A., wymagane jest podjęcie wskazanych czynności przez organ pierwszej instancji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w części objętej punktem 2 oraz o umorzenie postępowania podatkowego.

Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

– art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 o.p. przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie w sprawie i przyjęcie, że wszczęcie

postępowania przez Prokuratora Prokuratury Okręgowej w T., które następnie zostało umorzone na skutek stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, niosło za sobą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

– art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 o.p. przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie w sprawie oraz uznanie, że doręczenie zarządzenia zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wydanego na podstawie decyzji zabezpieczającej, która została następnie uchylona prawomocnym wyrokiem przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, niosło za sobą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, wyrokiem z 8 listopada 2023 r., I SA/Bd 429/23, oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z (...) czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

W uzasadnieniu wyjaśnił, że na obecnym etapie zagadnieniem spornym w rozpoznawanej sprawie jest przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. Skarżąca z jednej strony zakwestionowała fakt zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r., ponieważ wszczęte 7 czerwca 2018 r. postępowanie karne skarbowe zostało umorzone wobec braku znamion czynu zabronionego. Z drugiej zaś podniosła, że w okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia na zasadach wynikających z przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ponieważ zostało ono wydane na podstawie decyzji o zabezpieczeniu uchylonej następnie wyrokiem WSA w Bydgoszczy. W ocenie Sądu pierwszej instancji organ prawidłowo uznał, że fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Za prawidłowe uznał również dokonane przez organ w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji wyliczenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sprawie z uwzględnieniem okresów jego zawieszenia.

Spółka, reprezentowana przez zawodowego pełnomocnika, pismem z 2 maja 2024 r. wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 8 listopada 2023 r., I SA/Bd 429/23.

Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżono w całości, zarzucając mu:

I. naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

1) art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c w związku z art. 2a o.p. w związku art. 2 i art. 32 Konstytucji przez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że w świetle zasady zaufania do organów administracji podatkowej oraz zasady uzasadnionych oczekiwań, bez znaczenia dla stosowania instytucji

zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na toczące się postępowanie karne skarbowe jest okoliczność, że postępowanie karne (które w momencie jego wszczęcia było prowadzone w fazie *in rem*) zostało umorzone wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego (art. 17 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego; Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.; dalej: k.p.k.), wskutek czego doszło do nieprawidłowego zastosowania przepisów art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 o.p. i uznania przez WSA w Bydgoszczy, że doszło do zawieszenia biegu terminu zobowiązania skarżącej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.;

2) art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 w związku z art. 2a o.p. przez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu przez Sąd pierwszej instancji, że uchylenie decyzji organu drugiej instancji, stanowiącej podstawę wydania zarządzenia zabezpieczenia, nie powoduje unicestwienia materialnoprawnego skutku postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, i w konsekwencji ich błędne zastosowanie polegające na stwierdzeniu, że w niniejszej sprawie doszło do przewrania biegu terminu przedawnienia.

II. naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 133 § 1, art. 134 § 1, art. 135 oraz art. 141 § 4 w związku z art. 151, art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.), które miało wpływ na wynik sprawy w taki sposób, że dokonując oceny legalności zaskarżonej decyzji, WSA w Bydgoszczy stwierdził brak naruszenia prawa i odmówił jej uchylenia, w sytuacji gdy organ podatkowy naruszył mające istotny wpływ na wynik sprawy przepisy art. 120, art. 121, art. 122 oraz art. 187 § 1 o.p. przez uchylenie zaskarżonej decyzji w części, tj. dotyczącej określenia za czerwiec 2013 r. kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 910 981 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdyż rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części – w sytuacji gdy doszło do przedawnienia tego zobowiązania podatkowego.

Powołując się na powyższe zarzuty wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozpoznanie skargi przez Naczelną Sąd Administracyjny przez uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy w części dotyczącej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. oraz umorzenie postępowania ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz zasądzenie na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, reprezentowany przez zawodowego pełnomocnika, pismem z 29 maja 2024 r. stanowiącym odpowiedź

na skargę kasacyjną wniosł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od skarżącej na rzecz organu zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Postanowieniem z 18 października 2024 r., I FSK 1078/24, wydanym na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniające się na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, a mianowicie: czy wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego?

Rozpoznając skargę kasacyjną Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z uwagi na zakres podstaw kasacyjnych w pierwszym rzędzie niezbędne stało się wyjaśnienie budzącego poważne wątpliwości zagadnienia prawnego związanego z wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem 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.

Problem powyższy sprowadza się do tego, czy w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, zgodnie z którą „W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”, zakończenie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W złożonej przez siebie skardze kasacyjnej skarżąca wywiodła, że umorzenie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazała, że Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T. pismem z 29 maja 2018 r. zawiadomił Prokuraturę Okręgową w T. o podejrzeniu popełnienia przez spółkę przestępstwa, polegającego na poświadczeniu nieprawdy w dokumentacji dotyczącej rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do czerwca 2013 roku, przez przyjmowanie do rozliczenia faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji handlowych. Prokuratura Okręgowa w T. pismem z 8 czerwca 2018 r. poinformowała organ podatkowy o wszczęciu 7 czerwca 2018 r. śledztwa w sprawie o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 w zbiegu z art. 273 w związku z art. 11 § 2 w związku z art. 12 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444; dalej: k.k.) oraz po myśli art. 8 § 1 o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 w zbiegu z art. 56 § 1 w związku z art. 7 § 1 w związku z art. 6 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.; dalej: k.k.s.). O wszczęciu postępowania karnego skarbowego spółka została zawiadomiona pismem Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. z 15 czerwca 2018 r. Postępowanie karne skarbowe toczyło się przez ponad 1,5 roku i w jego trakcie zgromadzony został obszerny materiał dowodowy, na podstawie którego prokurator Prokuratury Okręgowej nie tylko nie był w stanie przedstawić zarzutów (przejście w fazę *ad personam*), ale zmuszony był umorzyć postępowanie karne wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego. Na postanowienie prokuratora Prokuratury Okręgowej w T. zażalenie do Sądu Okręgowego w T. wniósł Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w T., jednak nie zostało ono uwzględnione. W ocenie spółki postanowienie Sądu Okręgowego w T. w zakresie zasadności umorzenia postępowania karnego wskazuje jednoznacznie, że działania skarżącej nie wypełniały ani znamion strony przedmiotowej, ani podmiotowej przestępstwa. Oznacza to, że działania te zostały uznane za w pełni legalne i dopuszczalne w świetle materialnego prawa karnego.

W związku z powyższym skarżąca przedstawiła pogląd, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia, wynikające ze wszczęcia postępowania karnego skarbowego, nie wywołuje skutków prawnych wobec stwierdzenia formalnej przeszkody dla prowadzenia dalszego postępowania, a taką jest bez wątpienia brak znamion czynu zabronionego. Skoro działanie podatnika nie nosi

znamion czynu zabronionego, uznać należy, że wszczynanie postępowania karnego skarbowego jest z zasady i od początku zbędne. W ocenie skarżącej postępowanie karne skarbowe nie powinno być w ogóle prowadzone ze względu na brak znamion czynu zabronionego, prowadziłyby to bowiem tym samym do naruszenia zarówno zasad ogólnych postępowania (zwłaszcza zasad zaufania i słuszných oczekiwań), jak i zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), bowiem negatywne konsekwencje wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe dotyczą tylko takich podatników, wobec których podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie potwierdziło się, a okoliczność taka nie jest cechą relevantną uzasadniającą różnicowanie sytuacji prawnej jednostek. Skarżąca podkreśliła, że bezpodstawne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje, gdy przesłanką świadczącą o braku podstaw do jego prowadzenia jest brak w czynie podatnika znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, czyli niesprzeczność tego czynu z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika, a wynikającymi z ustaw podatkowych i która to przesłanka, choć istnieje zawsze *ex ante* względem chwili wydania postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, rozpoznawana jest przez organ prowadzący postępowanie dopiero *ex post*, czyli po jego przeprowadzeniu, czego wynikiem będzie umorzenie postępowań w fazie postępowania przygotowawczego z powołaniem się na art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. albo uniewinnienie oskarżonego podatnika w fazie postępowania sądowego. W świetle tak przedstawionej argumentacji, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie powinien – zdaniem skarżącej – obejmować zakresem swojego zastosowania ani sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ani sytuacji oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, zaś wykazanie zajścia każdej z tych okoliczności powinno mieć dla podatnika tożsame konsekwencje i wywoływać skutek *ex tunc* w postaci cofnięcia konsekwencji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Argumentacji powyższej nie podzielił natomiast Sąd pierwszej instancji, który w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zaprezentował stanowisko, w myśl którego fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

W dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych na tle oceny wpływu umorzenia postępowania karnego skarbowego na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zarysowały się dwa stanowiska.

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem sposób zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie ma znaczenia

dla oceny, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Do tego właśnie poglądu przychylił Sąd pierwszej instancji na gruncie sprawy. Jest ono wyrażane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 23 czerwca 2017 r., I FSK 329/17; 5 lutego 2020 r., II FSK 666/18; 17 września 2024 r., I FSK 200/20; 25 maja 2023 r., I FSK 220/23, czy 8 maja 2024 r., I FSK 467/24.

Pogląd ten opiera się na założeniu, że z przepisów art. 70 o.p., a także innych przepisów prawa, nie da się wywieść wniosku, iż sam sposób zakończenia postępowania karnego skarbowego, do którego odnosi się art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wywiera bezpośredni i samoistny skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podkreśla się, że w przytoczonej wyżej uchwale z 24 maja 2021 r., I FPS 1/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że o tzw. instrumentalnym charakterze wszczęcia postępowania karnego, wskazanego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., decydują okoliczności faktyczne i prawne istniejące w dacie wszczęcia tego postępowania. Ocena, że postępowanie, będące przesłanką wystąpienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., miało instrumentalny charakter, może być więc jedynie uzasadniona w sytuacji, gdy w momencie wszczęcia tego postępowania nie istniały żadne okoliczności znane organowi dochodzenia, które mogłyby stanowić podstawę przypuszczenia, że popełniono czyn zabroniony przez prawo karne, mający związek z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, którego bieg terminu przedawnienia miał zostać zawieszony przez wszczęcie tego postępowania. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanej uchwale, jako na znamiona instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, wskazał na okoliczności podmiotowe lub przedmiotowe wynikające z art. 1 k.k.s. lub negatywne przesłanki procesowe wymienione w art. 17 § 1 k.p.k., których ziszczenie implikuje obowiązek umorzenia postępowania karnego skarbowego. Należy tym samym podkreślić, że w ww. uchwale Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost, że wystąpienie przesłanek negatywnych postępowania karnego skarbowego świadczy o jego instrumentalnym wszczęciu w sytuacji, gdy organ wiedział o nich w momencie wszczęcia tego postępowania. Tylko więc w przypadku istnienia tzw. świadomości organu co do faktu, że w sprawie występuje negatywna przesłanka procesowa, uprawnione staje się twierdzenie, iż wszczęcie takiego postępowania ukierunkowane było wyłącznie na stworzenie formalnych podstaw do powołania się na skutek powstały na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie zaś na to, aby osiągnąć cele postępowania karnego.

Tym samym na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystąpi w przypadku umorzenia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17

§ 1 pkt 2 k.p.k., jeżeli mimo braku znamion czynu zabronionego oraz nieziszczenia się przesłanek z art. 303 k.p.k. postępowanie w sprawie karnej skarbowej zostało wszczęte jedynie w celu wywołania materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś w celu realizacji celów tego postępowania. W tym wypadku uzasadniona jest ocena wszczęcia tego postępowania jako wszczęcia mającego charakter instrumentalny (nadużycie prawa przez organ).

Dlatego też późniejsze stwierdzenie w toku postępowania karnego braku znamion czynu zabronionego nie niweczy skutku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Sąd administracyjny nie jest bowiem związany oceną prawną zawartą w postanowieniu o umorzeniu postępowania karnego skarbowego, albowiem na podstawie art. 11 p.p.s.a. sąd ten wiąza ustalenią wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, nie zaś inne rozstrzygnięcia wydane w sprawie karnej skarbowej.

Drugie wyrażane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko wskazuje natomiast, że umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego skutkuje *ex tunc* uchyleciem z wszystkich skutków materialnoprawnych i procesowych wynikających z wszczęcia tego postępowania. Umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego ma w tym względzie zasadnicze – z perspektywy tego poglądu – znaczenie dla oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pogląd taki wyrażony został m.in. w wyrokach NSA z 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17, oraz z 12 czerwca 2024 r., I FSK 1195/20. Prezentowany był więc jeszcze przed wydaniem przez Naczelną Sąd Administracyjny wskazanej wyżej uchwały z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, i obecnie pozostał w jego orzecznictwie również po jej podjęciu.

Uzasadniając powyższy kierunek interpretacyjny Naczelny Sąd Administracyjny argumentował, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe odpowiednie zastosowanie, z mocy art. 113 § 1 k.k.s., znajduje art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. stanowiący, iż nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa. Z tego też powodu brak znamion czynu zabronionego oraz uznanie przez ustawę, że sprawca nie popełnia przestępstwa, traktowane są w procesie karnym i karnym skarbowym jako przeszkoda procesowa związana z instytucją prawa materialnego. W doktrynie postępowania karnego uznaje się, że są to przesłanki materialnoprawne, czyli mające swe źródło i wywołujące skutek w sferze prawa materialnego, a skutkujące niedopuszczalnością procesu niejako pośrednio, z uwagi na brak naruszenia prawa materialnego, którego proces karny ma być przecież

konsekwencją (zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Artykuły 1–467. Komentarz*, LEX 2014, art. 17).

Pogląd powyższy determinuje tym samym stwierdzenie, że w konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnego skarbowego. Z perspektywy wyżej prezentowanego kierunku interpretacyjnego oznacza to, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie mógł ulec zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, albowiem w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie podatnika jako przestępstwo skarbowe, nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem danego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny.

W tym względzie ustawa – Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnego skarbowego), związanym z niewykonaniem tego zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia, czynności podjęte w jego toku traktowane winny być zatem jako niebyłe. Innymi słowy, rozstrzygnięcie takie uchyla wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powyższy kierunek interpretacyjny potwierdza wykładania teleologiczna art. 70 § 6 pkt 1 o.p., determinowana przede wszystkim funkcją gwarancyjną instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 70 § 1 o.p. W myśl powyżej wskazanego kierunku interpretacyjnego pogląd przeciwny otwierałby organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., co z kolei byłoby nie do przyjęcia z perspektywy zasad demokratycznego państwa prawnego w ujęciu wynikającym z art. 2 Konstytucji. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby bowiem skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym względzie na podkreślenie zasługuje okoliczność, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją gwarancyjną instytucji przedawnienia.

W związku z przedstawieniem do rozpoznania poszerzonemu składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego powyżej wskazanego

zagadnienia prawnego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej pismem z 11 lutego 2025 r. wniósł o odmowę podjęcia uchwały. W przypadku zaś nieuwzględnienia powyższego stanowiska, wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: „Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) także wtedy, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

Pismem z 19 lutego 2025 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów w ramach złożonej do akt sprawy opinii *amicus curiae*, wskazując argumenty na rzecz odmowy podjęcia uchwały, a w przypadku nieuwzględnienia tego stanowiska, wskazał na konieczność podjęcia uchwały, zgodnie z którą: „Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), także wtedy, gdy postępowanie to zostanie prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

Pismem z 20 lutego 2025 r. udział w postępowaniu zgłosił również Rzecznik Praw Obywatelskich, wnosząc o podjęcie uchwały, zgodnie z którą: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku przedmiotowych znamion czynu zabronionego”.

Pismem z 26 lutego 2025 r. stanowisko w sprawie złożył Prokurator Krajowy, wnosząc o podjęcie następującej uchwały: „Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), również wówczas, gdy postępowanie

to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

Pismem z 6 marca 2025 r. Fundacja P., dopuszczona – na jej wniosek – do udziału w postępowaniu postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 stycznia 2025 r., wniosła o podjęcie uchwały następującej treści: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku przedmiotowych znamion czynu zabronionego”.

Postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2025 r. dopuszczono do udziału w postępowaniu, na jej wniosek, Krajową Radę Doradców Podatkowych, która pismem z 17 lutego 2025 r. przedstawiła swoje stanowisko w sprawie, wnosząc o skierowanie na podstawie art.193 Konstytucji przez Naczelną Sąd Administracyjny do Trybunału Konstytucyjnego pytania prawnego, dotyczącego zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji, z uwagi na nieproporcjonalność ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw obywateli, determinowaną brakiem jasnego w tym względzie *ratio legis* art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W przypadku nieuwzględnienia powyższego wniosku Krajowa Rada Doradców Podatkowych wniosła o rozważenie podjęcia uchwały, zgodnie z którą „nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego. Wyraźnego zastrzeżenia wymagałoby przy tym, że prawomocne zakończenie postępowania karnego skarbowego postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego nie stanowi jedyne go przypadku, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., zaś instrumentalne wykorzystanie wszczęcia postępowania karnego skarbowego może obejmować również inne przypadki niż ten, którego dotyczy uchwała w sprawie I FPS 2/24”.

Postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2025 r. dopuszczono do udziału w postępowaniu Krajową Izbę Radców Prawnych, na jej

wniosek z 24 lutego 2025 r., w którym wniosła ona o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego przez uznanie, że „wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”. Alternatywnie wniesiono o wydanie uchwały o następującej treści: „Jeżeli postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, należy przyjąć domniemanie instrumentalności takiego postępowania oznaczające brak skutku, o którym mowa w art 70 § 6 pkt 1 o.p., a wątpliwości co do instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego rozstrzygać na korzyść podatnika”. Ewentualnie, wniesiono również o wydanie uchwały następującej treści: „Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie wywołuje skutku, o którym mowa w art 70 § 6 pkt 1 o.p., chyba że w takim postępowaniu zebrano istotne dowody, które mogą wywrzeć wpływ na treść decyzji wymiarowej”.

Pismem z 3 marca 2025 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawiadomił o wstąpieniu do postępowania na prawach przysługujących prokuratorowi na zasadzie art. 8 § 3 p.p.s.a. Wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą: „Nie wywoła skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

Pismem z 5 marca 2025 r. stanowisko w sprawie wyraziła sama skarżąca, która podtrzymała argumentację wskazaną w złożonej przez siebie skardze kasacyjnej oraz wniosła o podjęcie uchwały następującej treści: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła wszczęcie postępowania

w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

Przekładając powyższe stanowiska na grunt niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., postanowieniem wydanym na rozprawie 10 marca 2025 r. przejął sprawę do rozpoznania uznawszy, że przepis ten ma zastosowanie wówczas, gdy charakter występujących w sprawie wątpliwości prawnych oraz ich ścisły związek z okolicznościami sprawy wymagają ich rozważenia na tle wymienionych okoliczności (zob. wyroki NSA z: 15 października 2008 r., II GSK 494/07; 15 maja 2017 r., II FSK 3587/14), która to przesłanka zachodzi na gruncie sprawy niniejszej.

Brak jest bowiem dostatecznych podstaw do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego w sposób właściwy dla uchwał podejmowanych przez Naczelny Sąd Administracyjny, a więc w postaci ogólnej dyrektywy interpretacyjnej, mogącej mieć zastosowanie we wszystkich sprawach danego rodzaju, albowiem z uwagi na okoliczności wyłożone na dalszych kartach niniejszego uzasadnienia zagadnienie wymaga ścisłego powiązania na gruncie stosowanej wykładni z okolicznościami konkretnej sprawy, w której zagadnienie to wystąpiło.

Z uwagi jednak na wskazane wyżej wątpliwości interpretacyjne i wynikające z tego rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także wagę zagadnienia dla praktyki sądownoadministracyjnej odnoszącej się do zagadnienia związanego z przedmiotem sprawy, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego nie odmówił podjęcia uchwały na podstawie art. 267 p.p.s.a., lecz postanowił przejąć sprawę celem rozpoznania skargi kasacyjnej na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a.

Pismem z 9 kwietnia 2025 r. skarżąca uzupełniła uzasadnienie złożonej przez siebie skargi kasacyjnej. Podsumowała dotychczasowy przebieg postępowania, stanowiska stron i uczestników, wskazując na zasadność uwzględnienia wywiedzionej przez siebie skargi kasacyjnej.

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

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, rozpoznając skargę kasacyjną w granicach wyznaczonych jej zarzutami i wnioskami (art. 183 § 1 w związku z art. 174 oraz art. 176, w związku z art. 187 § 3 p.p.s.a.), po uwzględnieniu stanowisk pozostałych uczestników postępowania stwierdził, że zaskarżony wyrok, mimo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu.

Skarga kasacyjna zawiera i uzasadnia trzy związane ze sobą zarzuty. Zasadzają się one na wspólnej dla nich wszystkich kategorii ontologicznoprawnej, jaką jest instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zarzut pierwszy obejmował przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji założenia, że umorzenie postępowania karnego wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, nie wywarło wpływu na zastosowanie na gruncie sprawy instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, normowanej przez art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c o.p., podczas gdy zdaniem skarżącej umorzenie skutkować winno *ex tunc* „uchyleniem wszystkich skutków procesowych wynikających z wszczęcia tego postępowania”.

Konfrontując treść tego zarzutu z uzasadnieniem skargi kasacyjnej oraz istotą tak podnoszonego problemu wyjaśnić należy, że oczekiwany przez skarżącą skutek (*ex tunc*) odnosić miałby się jej zdaniem nie tylko do skutków procesowych, ale – na gruncie sprawy – przede wszystkim do materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W ocenie skarżącej poprawna wykładnia i prawidłowe zastosowanie wskazanych w treści tego zarzutu przepisów prawa winny były doprowadzić Sąd pierwszej instancji do oceny, iż fakt prawomocnego umorzenia postępowania karnego skarbowego, związanego z niewykonaniem przez nią przedmiotowego zobowiązania podatkowego, wywoływać winien taki skutek, jak gdyby postępowanie to nigdy nie zostało wszczęte. Okoliczność ta oznaczałaby zatem, że prawomocne umorzenie postępowania w sprawie karnej skarbowej (*ad casu*: wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego) skutkować winno przyjęciem, iż nie powstał skutek normowany przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – tak, jak gdyby bieg terminu zobowiązania podatkowego nie uległ zawieszeniu z powodu, o którym mowa w tym przepisie. Argumenty przemawiające na rzecz poparcia powyższego stanowiska zaprezentowano powyżej w pkt 7.3.2. Argumenty temu założeniu przeciwne, a stanowiące podstawę zaskarżonego w sprawie niniejszej wyroku Sądu pierwszej instancji, syntetycznie zaś wyłożono powyżej w pkt 7.3.1.

Punkt wyjścia dla rozstrzygnięcia zarzutu, związanego jednocześnie z okolicznością przejścia sprawy do rozpoznania w trybie art. 187 § 3 p.p.s.a., stanowi uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., wydana w sprawie I FPS 1/21. Wyraziła ona istotny dla praktyki sądowoadministracyjnej pogląd prawny o dopuszczalności i zasadności podejmowania przez sąd administracyjny oceny przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej, ponieważ Sąd uznał, że mieści się ona w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

Przy uwzględnieniu przedmiotu sprawy oraz wyłożonych w uzasadnieniu powołanej uchwały warunków i przesłanek niezbędnych dla wyrażenia przez sąd administracyjny oceny w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ukierunkowanego wyłącznie na ziszczenie się skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (nadużycie prawa przez organ podatkowy), zasadny stał się następujący pogląd prawny:

Umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego może stanowić przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p., ze skutkiem *ex tunc*, jako konsekwencja instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile przesłanka ta oceniana jest w świetle całokształtu relewantnych w tym zakresie okoliczności danej sprawy.

Przypomnieć należy, że okoliczność, zgodnie z którą ocena przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21), nie normuje domniemania o instrumentalnym wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej, a więc ukierunkowanego wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przeciwnie, ocena taka stałaby w bezpośredniej sprzeczności z zasadami legalizmu i prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, odczytywanymi z art. 120 i art. 121 o.p., a determinowanymi treścią normatywną art. 2 i art. 7 Konstytucji RP.

Jak podkreśla się w tym względzie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasadą jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji), nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (zob. wyroki TK z: 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Aksjologiczną podstawę takiego założenia stanowi zasada *nemo ex suo delicto meliorem suam condicionem facere potest* (zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 12 grudnia 2023 r., sygn. P 12/22, OTK ZU nr A/2023, poz. 101), albowiem nikt nie powinien polepszać swojej sytuacji w wyniku niewykonywania spoczywających na nim obowiązków przewidzianych przepisami prawa, zyskując tym samym nieuprawnioną przewagę

ekonomiczną względem tych, którzy obowiązki te wykonują sumiennie (art. 32 ust. 1 w związku z art. 83 i art. 84 Konstytucji).

Dopiero kwalifikowane i oczywiste w tym względzie okoliczności faktyczne i prawne, jakie zaistniały na gruncie danej sprawy, uprawniać mogą sąd administracyjny do wyrażenia oceny w przedmiocie tak rozumianej instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego jako formy nadużycia prawa przez organ podatkowy. Jak wyjaśniano w uzasadnieniu przywołanej wcześniej 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”.

Celem wyrażenia przez sąd administracyjny prawidłowej w tym względzie oceny, konieczne jest zatem oparcie jej o całokształt wszystkich przedmiotowo istotnych dla tej sprawy okoliczności faktycznych i prawnych, gdzie argument o umorzeniu postępowania w sprawie karnej skarbowej na skutek stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego może okazać się argumentem istotnym dla uznania wszczęcia tego postępowania za formę nadużycia prawa przez organ podatkowy z uwagi na instrumentalny charakter jego wszczęcia – a więc ukierunkowany wyłącznie na osiągnięcie celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego. Tak jednak stać się nie musi, zwłaszcza jeśli weźmie się pod uwagę wiążące organ podatkowy zasady legalizmu i pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych.

Należy wszakże jasno w tym względzie podkreślić cele postępowania przygotowawczego oraz fakt posłużenia się w hipotezie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sformułowaniem „podejrzenie popełnienia”, nie zaś „popełnienie” przestępstwa lub wykroczenia, wiążącym się z niewykonaniem danego zobowiązania podatkowego, a uzasadniającym wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, powodującym – pod warunkiem spełnienia przez organ wymogu z art. 70c o.p. – zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Zgodnie z art. 297 k.p.k. celem postępowania przygotowawczego jest przede wszystkim ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo (pkt 1), następnie zaś wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy (pkt 2), zebranie danych osobopoznawczych i środowiskowych stosownie do art. 213 i 214 k.p.k. (pkt 3), a także wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym

ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody (pkt 4) oraz zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu (pkt 5).

Dopiero ustalenia poczynione w toku postępowania przygotowawczego przesądzać mogą o dalszych losach postępowania w sprawie karnej skarbowej. W tym względzie stanowić one będą podstawę albo dla jego umorzenia (w przypadku ziszczenia się którejś z przesłanek z art. 17 k.p.k.), albo dla przedstawienia zarzutów (jeżeli – zgodnie z art. 313 k.p.k. – dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba). Zatem to nie tyle fakt popełnienia czynu, lecz powzięcie przez organ podatkowy podejrzenia co do jego popełnienia, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania, którego niewykonanie wiąże się z tym podejrzeniem, jeśli postępowanie w sprawie karnej skarbowej obejmującej ten czyn zostało wszczęte i o wszczęciu tym podatnik został poinformowany przed upływem biegu tego terminu (art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.). Wynika to wprost z użycia w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sformułowania „podejrzenie popełnienia”.

Celem wykazania instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, a więc ukierunkowanego tylko i wyłącznie na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niezbędne jest dokonanie wszechstronnej i całościowej analizy wszystkich przedmiotowo istotnych dla tej oceny okoliczności faktycznych i prawnych. Do okoliczności tych należeć oczywiście może fakt prawomocnego umorzenia postępowania karnego skarbowego, jeśli w danej sprawie miało ono miejsce, a zwłaszcza gdy dotyczyło stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, przy czym – jak wyżej wyjaśniono – okoliczność takiego umorzenia winna w tym względzie zostać poddana ocenie w kontekście całokształtu pozostałych istotnych w tym zakresie okoliczności. Nie przesądza ona bowiem *per se* o instrumentalności, a tym samym bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

Tym samym, ocena ziszczenia się 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 na podstawie wszystkich przedmiotowo dla tej oceny istotnych okoliczności faktycznych i prawnych. Ograniczenie kognicji sądu administracyjnego do oceny jednej tylko przesłanki, z pominięciem pozostałych istotnych dla tej oceny okoliczności, stałoby w sprzeczności z poglądem prawnym wyrażonym w przywoływanej wyżej uchwale (I FPS 1/21). Kompetencja dokonania w tym względzie całościowej oceny należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji oraz art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju

sądów administracyjnych (dalej: 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, a więc z uwzględnieniem wszystkich istotnych dla tej oceny przesłanek oraz okoliczności faktycznych i prawnych. 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 zrekonstruowania 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 (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 w procesie stanowienia aktów indywidualno-konkretnych na zasadzie art. 8 ust. 2 Konstytucji. Opowiedzenie się za dopuszczalnością rozpoznania wszystkich przedmiotowo istotnych okoliczności operacjonalizowanego przez sąd zagadnienia, rozumianą jako dopuszczalność drogi sądowej stanowiącej istotny element konstytucyjnego prawa do sądu w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji, 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; 23 stycznia 2020 r., I OSK 1503/18). Po drugie – prowadzi do ochrony proceduralnej, rozumianej jako droga zmierzająca 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. też postanowienie SN z 24 września 1997 r., III RN 43/97, LEX nr 520125348). 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).

Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w jej okolicznościach ocena w przedmiocie pierwszego zarzutu skargi kasacyjnej, odnoszącego się do instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p., a tym samym nieskutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego, możliwa stanie się do wyrażenia wówczas, gdy organy podatkowe, a następnie Sąd pierwszej instancji wezmą pod uwagę powód, dla którego wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło dopiero 7 czerwca 2018 r., ponieważ okoliczność ta nie została zbadana ani przez rozpoznające sprawę organy, ani przez kontrolujący ich działanie w tym zakresie Sąd pierwszej instancji. Nie wyjaśniły one tym samym, czy podstawę tego wszczęcia stanowił – a jeśli tak, to z jakich względów – prawomocny, skazujący wyrok karny, uznający oskarżonego R.K. winnym wyrządzenia H. sp. z o.o. szkody majątkowej związanej z obrotem przedmiotowym towarem.

Przypomnienia w tym miejscu wymaga, że przedmiot postępowania stanowi zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. Protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych doręczony jej został już 6 września 2013 r. (tom I, k. 77–91), a więc niecałe dwa miesiące po powstaniu zobowiązania i przeszło pięć lat przed upływem terminu jego przedawnienia, wynikającym z art. 70 § 1 o.p., lecz „wydłużonym” w trybie art. 70 § 6 pkt 1 (z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem zobowiązania) oraz art. 70 § 6 pkt 4 o.p. (z uwagi na doręczenie zarządzenia zabezpieczenia). Powyższe oznacza, iż w sprawie niniejszej działania kontrolne organy podjęły niezwłocznie, nie zaś krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie karne skarbowe w sprawie o przestępstwo związane z niewykonaniem przez skarżącą zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. wszczęte zostało natomiast dnia 7 czerwca 2018 r. Wszczęcie to nastąpiło w czasie po wydaniu pierwszego w sprawie wyroku Sądu pierwszej instancji z 15 grudnia 2016 r., oddalającego skargę spółki na decyzję organu odwoławczego z (...) lipca 2016 r. (utrzymującą z kolei w mocy decyzję określającą z (...) marca 2016 r.), a przed wydaniem pierwszego w niniejszej sprawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2019 r., I FSK 686/17. W wykonaniu dyspozycji z art. 70c o.p., zawiadomienie z 15 czerwca 2018 r. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania doręczone natomiast zostało skarżącej 22 czerwca 2018 r.

Z jednej więc strony zestawienie powyższych dat nie prowadzi wprost do wniosku o istnieniu po stronie organu zamiaru instrumentalnego, a więc

ukierunkowanego wyłącznie na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania, wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z jego niewykonaniem (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Sąd pierwszej instancji oddalił bowiem skargę spółki na decyzję organu odwoławczego utrzymującego w mocy decyzję określającą organu pierwszej instancji, która w czasie tym zyskała przymiot wykonalności.

Z drugiej jednak strony znaczenie dla rozpatrywanej sprawy mógł mieć, niezbadany przez Sąd pierwszej instancji pod kątem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa art. 70 § 6 pkt 1 o.p., fakt skazania prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego w S. z 5 lutego 2018 r., III K 129/17, R.K. – byłego prezesa zarządu H. sp. z o.o., uznanego za winnego tego, że będąc zobowiązanym do zajmowania się sprawami majątkowymi tej spółki, nadużył udzielonych mu uprawnień przez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce L. s.r.o. bez jej uprzedniej weryfikacji, a także brak zabezpieczenia transakcji oraz ustalenia terminu płatności faktur VAT, w wyniku czego wyrządził szkodę majątkową H. sp. z o.o. w wielkich rozmiarach. Wskazać na marginesie należy również, że prawomocnym wyrokiem tego sądu z 7 stycznia 2020 r., III K 240/18, skazany za ułatwienie dokonania opisanego wyżej czynu został również T.M. – prezes zarządu L. s.r.o.

Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga, że towar nabyty w powyżej wskazany sposób przez L. s.r.o. zbyty został przez nią właśnie na rzecz skarżącej w zamian za przeniesienie przez skarżącą na rzecz L. s.r.o. własności określonych nieruchomości, przy jednoczesnym zobowiązaniu się skarżącej do wypłaty na rzecz L. s.r.o. określonej przez strony różnicy między umówioną ceną nabywanego towaru i nabywanych nieruchomości (przy czym wierzytelność przysługująca L. s.r.o. względem skarżącej została zbyta na rzecz R.S. oraz C.W.). Natomiast nabyty przez skarżącą towar zbyty został przez nią następnie na rzecz B. S.A., która z kolei wystawiła na rzecz skarżącej fakturę z tytułu „wynagrodzenia w związku z realizacją umowy z 21 czerwca 2013 r.”, polegającej na wydzierżawieniu przez B. S.A. spółce skarżącej hali w S., w której skarżąca miała prowadzić usługi gastronomiczne oraz klub fitness, w zamian za uiszczany przez skarżącą czynsz oraz jej zobowiązanie do zapłaty wynajmującemu kwoty 2 500 000 zł netto tytułem wynagrodzenia (odstępnego) z powodu utraconych korzyści oraz m.in. ograniczenia produkcji przez B. S.A. To zaś ostatecznie stanowiło podstawę dla skompensowania przez skarżącą oraz B. S.A. wzajemnych wierzytelności.

Powyższe okoliczności wskazują zatem, że wydanie wyżej opisanego prawomocnego wyroku sądu karnego, skazującego prezesa zarządu H. sp. z o.o., miało bezpośredni związek z transakcjami dokumentowanymi spornymi fakturami, determinującymi przedmiot sporu niniejszej sprawy, stanowiąc tym

samym istotny element mogący mieć wpływ na ocenę w przedmiocie popełnienia przestępstwa karnego skarbowego związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego skarżącej. Wpływu powyższego wyroku sądu karnego na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania nie zbadał jednak Sąd pierwszej instancji. Kwestię tę będzie zobowiązany zbadać organ pierwszej instancji w ponownie przeprowadzonym postępowaniu.

Dalszego rozważenia w tym kontekście wymagają również motywy umorzenia postępowania karnego skarbowego, związanego z niewykonaniem przedmiotowego zobowiązania podatkowego.

Postępowanie karne skarbowe zakończyło się bowiem wydaniem przez Sąd Okręgowy w T. postanowienia z 1 września 2020 r., II Kp 34/20, utrzymującego w mocy postanowienie prokuratora z 30 grudnia 2019 r. o umorzeniu śledztwa w sprawie.

W uzasadnieniu wskazanego postanowienia sąd karny podzielił stanowisko prokuratora, że w działaniach spółki nie sposób dostrzec wypełnienia znamion czynów zabronionych z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. i in. Punkt wyjścia dla dokonania takiej oceny stanowiło przede wszystkim ustalenie, czy transakcje zawierane między spółkami L. s.r.o. a skarżącą oraz między skarżącą a B. S.A. miały realnie miejsce. Potwierdzenie zaistnienia wskazanych transakcji w toku czynności postępowania przygotowawczego wykluczyło przyjęcie przez sąd karny, że spółka wystawiła nierzetelne faktury VAT, posługiwała się tymi dokumentami, a w konsekwencji złożyła nierzetelną deklarację podatkową VAT-7 w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług. Za powyższym stwierdzeniem przemawiały zdaniem sądu karnego przede wszystkim ustalenia poczynione już na etapie postępowania przed Sądem Okręgowym w S. w sprawie III K 129/17, w którym R.K. (były prezes zarządu H. sp. z o.o.) został skazany prawomocnym wyrokiem za nadużycie udzielonych mu uprawnień przez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce L. s.r.o. R.K. wyrządził tym samym szkodę majątkową w wielkich rozmiarach H. sp. z o.o., która stała na początku łańcucha obrotu stalą, będącego przedmiotem badania w postępowaniu karnym skarbowym. Powołując się na pogląd wyrażony w wydanym na gruncie niniejszej sprawy podatkowej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (I FSK 686/17) sąd karny podzielił ocenę prokuratora, że L. s.r.o. rzeczywiście było w posiadaniu towaru w postaci stali, który z kolei, zgodnie z zawartą z H. sp. z o.o. umową składu, przechowywany był na placu w S. przy ul. (...), należącym do B. S.A.

Sąd karny nie znalazł też podstaw, by przypisywać przymiot nieprawdziwości drugiej transakcji z 13 lutego 2013 r., dotyczącej zbycia stali przez L. s.r.o. na rzecz V. S.A., która w zamian miała prawo przenieść własność należących

do tej spółki nieruchomości położonych w miejscowości R., gmina M. Sąd karny ustalił, że czeska spółka, tj. L. s.r.o., której prezesem był T.M., po zarejestrowaniu w Polsce jako podatnik VAT w deklaracji podatkowej za II kwartał 2013 r. nie wykazała żadnych dostaw, zaś w Czechach nie złożyła deklaracji podatkowej. L. s.r.o. nie zwracała się jednak o zwrot VAT w związku z fakturą wystawioną mu przez H. sp. z o.o. Prezes L. s.r.o. oświadczył nadto, że zamierzał pierwotnie sprzedać towar do Czech, ale gdy okazało się, że czeski kontrahent nie pokryje kosztów transportu stali, która znajdowała się na placu magazynowym w S., należącym do B. S.A., stwierdził, że transakcja ta jest dla niego nieopłacalna, jako że nie był w stanie sam pokryć kosztów przewozu towaru do Czech. Z tego powodu sprzedał stal skarżącej za cenę niższą od jej wartości, uzyskując jednocześnie w ramach rekompensaty zabudowane działki gruntu, które zamierzał sprzedać, aby jak najszybciej uregulować zobowiązania wobec H. sp. z o.o. Nadto, z informacji uzyskanych od Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego W. sąd karny wywiódł wniosek, że L. s.r.o. złożyła w tym urzędzie deklaracje VAT-7 za II i III kwartał 2013 r., w których wykazała transakcje zawierane z H. sp. z o.o. oraz ze skarżącą, co zdaniem sądu karnego oznacza, że L. s.r.o. nie można przypisać cech tzw. znikającego podatnika. Również cena 4 212 000,00 zł, za którą spółka zbyła nieruchomości wraz z niedokończonymi budynkami mieszkalnymi (tj. działki o numerach (...) i (...) w miejscowości R.) w celu rozliczenia przedmiotowej transakcji, nie wzbudziła zastrzeżeń tego sądu, który uznał, że jest ona porównywalna do wartości ustalonej na podstawie uzyskanego operatu szacunkowego z 8 maja 2013 r. Zdaniem organów śledczych, przeniesienie własności nieruchomości na rzecz L. s.r.o. nastąpiło zatem po cenie rynkowej, zaś spółka jako zbywca dysponowała operatami szacunkowymi przed dokonaniem transakcji, na podstawie której otrzymała jednocześnie towar w postaci stali, którym mogła swobodnie obracać. Dostarczenie stali nastąpiło z kolei na plac składowy B. S.A., z którą spółka (podobnie jak H. sp. z o.o.) miała podpisaną umowę składu, co dodatkowo zostało potwierdzone w zeznaniach przesłuchanego w charakterze świadka prezesa zarządu skarżącej – B.K. Transakcje uwiarygodniał w ocenie sądu karnego również fakt, że część wierzytelności, która przysługiwała spółce L. s.r.o. od skarżącej z tytułu pozostałej do zapłaty ceny za nabytą stal, została sprzedana 12 czerwca 2013 r. osobom, które w żaden sposób nie były powiązane z tą spółką. Zdaniem sądu karnego powyższe okoliczności w sposób wystarczający przeczą twierdzeniom co do fikcyjności drugiej z opisywanych transakcji zawartej pomiędzy L. s.r.o. a skarżącą.

Fikcyjności sąd karny nie dopatrzył się również w trzeciej transakcji z 28 czerwca 2013 r., dotyczącej zbycia stali przez skarżącą na rzecz B. S.A. w zamian za wystawienie faktur z tytułu wynagrodzenia w związku

z realizacją umowy z 21 czerwca 2013 r. Powyższa transakcja związana z wzajemnym skompensowaniem należności odbyła się zdaniem sądu karnego zgodnie z zasadą swobody umów w myśl art. 353¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.). Dlatego umowa z 21 czerwca 2013 r. nie została w ocenie sądu zawarta jedynie dla pozorów, o czym świadczy szereg wskazanych w uzasadnieniu tego postanowienia dowodów zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego.

Powyższe, zdaniem sądu karnego potwierdza, iż zebrany materiał dowodowy pozwolił na przyjęcie, że stal będąca przedmiotem obrotu pomiędzy H. sp. z o.o., L. s.r.o., skarżącą oraz B. S.A. była towarem, który rzeczywiście istniał. Nadto spółki te funkcjonowały na rynku, posiadały majątek, zatrudniały pracowników, a także obracały stałą również z podmiotami, które nie były powiązane z niniejszym śledztwem. Okoliczność zaś, iż akcjonariuszem skarżącej był P.L., który jednocześnie pełnił funkcję przewodniczącego Rady Nadzorczej w spółce B. S.A., wzmacnia – zdaniem sądu karnego – twierdzenie, że transakcje dokonywane pomiędzy tymi podmiotami nie były anonimowe, a jednocześnie stanowiły przejaw procesów inwestycyjnych. Na kanwie powyższych rozważań sąd karny nie znalazł podstaw, by działaniu skarżącej przypisywać znamiona przestępstw stypizowanych w art. 56 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s. oraz art. 271 § 1 k.k. przez posłużenie się nierzetelnymi fakturami VAT wystawionymi przez L. s.r.o. oraz B. S.A. Z tego względu za zasadne uznał umorzenie postępowania w sprawie karnej skarbowej wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego.

W świetle całokształtu powyższych okoliczności, zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, celem wyrażenia kompleksowej i całościowej oceny zarzutu w przedmiocie instrumentalności zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., konieczne jest skonfrontowanie z sobą następujących przesłanek, którego to zabiegu nie przeprowadził Sąd pierwszej instancji.

Po pierwsze, zbadania wymaga okoliczność, czy fakt prawomocnego skazania prezesa zarządu H. spółki z o.o. w sprawie dotyczącej transakcji bezpośrednio związanych ze zobowiązaniem podatkowym skarżącej miał w stanie faktycznym sprawy wpływ na wszczęcie postępowania karnego skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania. W przypadku istnienia takiego wpływu, niezbędne w tym zakresie staje się również jego wyjaśnienie w kontekście motywów, jakimi w stanie faktycznym tej sprawy kierował się organ, zawiadamiając spółkę o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił bowiem, czy okoliczność prawomocnego skazania R.K. uzasadniała podejrzenie popełnienia przestępstwa

karneho skarbowego związanego z niewykonaniem zobowiązania przez skarżącą, czy też okoliczności tej organ nie brał pod uwagę, jako że kierował się w tym względzie jedynie zamiarem wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia przez instrumentalne zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Na pytanie zadane przez Sąd na rozprawie 14 kwietnia 2025 r. pełnomocnik Dyrektora Izby Administracji Skarbowej odpowiedział, że nie zna powodów, dla których postępowanie w sprawie karnej skarbowej wszczęto dopiero 7 czerwca 2018 r. Pełnomocnik wyjaśnił natomiast, że okoliczność ta pozostaje bez wpływu na ocenę co do przedawnienia zobowiązania, jako że zawieszenie biegu jego terminu w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. nie doprowadziło na gruncie sprawy do ziszczenia się skutku przedawnienia.

Po drugie, istotne staje się skonfrontowanie powyższych wniosków z obrazem kształtowanym przez zestawienie ze sobą dat: powstania zobowiązania podatkowego, wszczęcia i zakończenia kontroli podatkowej, wydania decyzji pierwszoinstancyjnej oraz utrzymującej ją w mocy decyzji organu odwoławczego, a także pierwszego wyroku Sądu pierwszej instancji – w świetle następującego po tym wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem tego zobowiązania oraz przewidywanego wpływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Po trzecie, całokształt powyższych okoliczności należy przedstawić w kontekście roli, jaką zawieszenie biegu terminu przedawnienia, na które powołuje się organ w konsekwencji zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. oraz art. 70 § 6 pkt 2 i pkt 4 o.p., odegrać miało dla nieziszczenia się skutku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne w tym względzie pozostaje ustalenie okresów, w jakich bieg tego terminu ulec miał zawieszeniu w kontekście wszczęcia postępowania karneho skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.), doręczenia zarządzenia zabezpieczenia (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.) oraz wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.). Powyższe ustalenie umożliwi organom dokładne wyjaśnienie rzeczywistego wpływu wszczęcia postępowania karneho skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Ostateczny obraz powyższych rozważań zwieńczony winien zostać wyjaśnieniem, czy zdaniem organów, a w konsekwencji zdaniem Sądu pierwszej instancji, dla wpływu zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. istotne znaczenie miała okoliczność, na którą na rozprawie w dniu 14 kwietnia 2025 r. powołał się pełnomocnik Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, iż – jak wskazano w uchwale siedmiu sędziów NSA z 2 grudnia 2024 r., III FPS 4/24 – „w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie

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

Dopiero ocena wyrażona w tym przedmiocie przez Sąd pierwszej instancji (a w okolicznościach niniejszej sprawy – wcześniej przez organy podatkowe) stać się może podstawą kontroli kasacyjnej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania sądowoadministracyjnego (art. 176 ust. 1 w związku z art. 184 Konstytucji, w związku z art. 2 p.u.s.a.).

Mimo jednak powyższych uchybień, zaskarżony wyrok odpowiada prawu. Zaskarżona w rozpatrywanej sprawie decyzja ma bowiem charakter kasacyjny, co oznacza, że kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozpatrywanej sprawie będzie mogła zostać zweryfikowana w ponownie przeprowadzonym postępowaniu podatkowym, a wynik tego wnioskovania powinien, zgodnie z uzasadnieniem uchwały I FPS 1/21, znaleźć swoje odzwierciedlenie w treści decyzji podatkowej, podlegającej kontroli sądowoadministracyjnej.

To ze względu na tę okoliczność oraz ze względu na fakt poprzestania przez skarżącą w treści wywiedzionej od tego wyroku skargi kasacyjnej na wyżej zaprezentowanych zarzutach (podstawach) kasacyjnych, pomijających mianowicie zarzut naruszenia samego art. 233 § 2 o.p., stanowiącego podstawę zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji ostatecznej, wyrok Sądu pierwszej instancji powinien pozostać w obrocie prawnym. Zgodnie z tym przepisem, organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, z tym jednak, iż przekazując sprawę organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Tymczasem to właśnie norma odczytywana z treści tego przepisu stanowiła proceduralną podstawę prawną zaskarżonej decyzji. Niesformułowanie w tym zakresie stosownych zarzutów uniemożliwiło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu merytoryczne ustosunkowanie się do tej okoliczności. Naczelny Sąd Administracyjny związany z mocy art. 183 § 1 *in principio* p.p.s.a. granicami skargi kasacyjnej, w tym zwłaszcza granicami zaskarżenia, a więc sformułowanymi w niej zarzutami kasacyjnymi, obowiązany był zatem jedynie do oddalenia tak skonstruowanej skargi kasacyjnej uznając, iż zaskarżony wyrok, mimo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu.

Oceny powyższej nie zmienił drugi zarzut skargi kasacyjnej odnoszący się do materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w konsekwencji doręczenia zarządzenia zabezpieczenia.

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 o.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty – ulega zawieszeniu z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: u.p.e.a.). Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się natomiast, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Podstawę wydania przedmiotowego zarządzenia zabezpieczenia stanowiła decyzja Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w T. z (...) marca 2021 r., na co pośrednio wskazuje jej treść (t. VIII, k. 53 akt admin.). Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją organu odwoławczego z (...) czerwca 2021 r., która (i co istotne – tylko ona, a nie decyzja wydana w pierwszej instancji) uchylona została prawomocnym wyrokiem WSA w Bydgoszczy z 18 stycznia 2022 r., I SA/Bd 569/21 (błędnie oznaczonym w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sygnaturą akt I SA/Bd 529/21). Z kolei z uwagi na wydanie decyzji z (...) października 2021 r., określającej wysokość zobowiązania podatkowego, doszło do wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu z tym dniem na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 o.p. Nie została ona jednak, jak zasadnie podnosi organ, wbrew stanowisku skarżącej, uchylona.

Należy przy tym zauważyć, że stosownie do art. 33a § 2 o.p. wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast postępowanie zabezpieczające trwa tak długo, dopóki nie dojdzie do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne (o czym stanowi art. 154 § 4 u.p.e.a.) lub dopóki nie zostanie ono zakończone w inny sposób. Z ustaleń organów wynika, że w sprawie doszło do takiego przekształcenia zarządzenia zabezpieczenia z 29 marca 2021 r. wobec wystawienia w dniu 14 marca 2022 r. tytułu wykonawczego na podstawie decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z (...) lutego 2022 r. To z kolei wywołało, w myśl art. 154 § 7 u.p.e.a., skutki związane z zastosowaniem środka egzekucyjnego, w tym przypadku – przewidzianej w art. 70 § 4 o.p. przerwy biegu terminu przedawnienia. Jednakże skutki te zostały zniesione w związku z uchynieniem wskazanej wyżej decyzji z (...) lutego 2022 r. wyrokiem WSA w Bydgoszczy z 5 lipca 2022 r., I SA/Bd 258/22. Niemniej jednak w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. na podstawie art. 70 § 6 pkt 4 o.p. w okresie od

11 maja 2021 r. do 18 października 2021 r., czyli od dnia doręczenia skarżącej zarządzenia zabezpieczenia (na podstawie decyzji z 29 marca 2021 r., która nie została uchylona) do dnia doręczenia decyzji z 4 października 2021 r. określającej spółce wysokość zobowiązania podatkowego, co spowodowało wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu.

Zwrócić należy uwagę, że z powyższą oceną nie zgodziła się skarżąca, która uzasadniając swój zarzut wskazywała, iż uchylenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy wyrokiem z 18 stycznia 2022 r., I SA/Bd 569/21, decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z (...) czerwca 2021 r. (utrzymującej w mocy decyzję zabezpieczającą organu pierwszej instancji) spowodowało unicestwienie ustanowionego zabezpieczenia, nie wywołując tym samym skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Na poparcie swojego poglądu skarżąca przywołała uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lutego 2018 r. w sprawie I FPS 5/17 (błędnie oznaczoną w skardze kasacyjnej jako I FSK 5/17), zgodnie z którą „uchylenie decyzji ostatecznej w zakresie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania powoduje unicestwienie materialnoprawnego skutku zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 201 ze zm.)”.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, argumentacja skarżącej nie zasługiwała na uwzględnienie. Wskazana wyżej uchwała odnosi się bowiem do sytuacji uchylenia decyzji ostatecznej w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług, nie zaś orzeczenia o dokonaniu zabezpieczenia na majątku spółki na poczet zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług. Istota operacjonalizowanego w tej uchwale zagadnienia dotyczyła więc odmiennego niż w sprawie niniejszej stanu rzeczy. W przeciwieństwie do zagadnienia objętego przytoczoną uchwałą, przedmiot swojego zarzutu skarżąca wywiodła z orzeczenia o dokonaniu zabezpieczenia na majątku spółki na poczet zobowiązania podatkowego, które – co należy przypomnieć – nie zostało uchylone. Uchyleniu podlegała jedynie decyzja organu drugiej instancji z (...) czerwca 2021 r., nie zaś poprzedzająca ją decyzja z (...) marca 2021 r. Z tego powodu uchylenie decyzji ostatecznej utrzymującej w mocy decyzję wymiarową organu pierwszej instancji, mocą wyroku sądu administracyjnego z 18 stycznia 2022 r., nie spowodowało unicestwienia materialnoprawnego skutku zastosowania środka egzekucyjnego związanego z decyzją z (...) marca 2021 r.

Trzeci i ostatni zarzut skargi kasacyjnej miał z kolei charakter wynikowy. Opierał się na założeniu uwzględnienia powyższych zarzutów naruszenia

prawa materialnego, odnoszących się do przedawnienia przedmiotowego zobowiązania, prowadząc tym samym do naruszenia przepisów postępowania polegającego na oddaleniu skargi, podczas gdy w ocenie skarżącej przedawnienie zobowiązania powinno stanowić podstawę do uwzględnienia skargi.

Ocena tego zarzutu możliwa stanie się jednak dopiero z chwilą jednoznacznego wyjaśnienia wątpliwości związanych z instrumentalnym wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Jak wyżej wskazano, Sąd pierwszej instancji – powołując się na niejednolite w tym zakresie orzecznictwo sądowoadministracyjne – niezasadnie przyjął bowiem, że fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego zawsze pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia w trybie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wyjaśniając, iż sposób zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie ma znaczenia dla oceny, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Tymczasem, jak to zostało wyżej wyjaśnione, umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego może stanowić przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p., ze skutkiem *ex tunc*, jako konsekwencja instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile przesłanka ta oceniana jest w świetle całokształtu relewantnych w tym zakresie okoliczności danej sprawy. Dopiero wszechstronna, kompleksowa i całościowa ocena przedmiotowej przesłanki, w kontekście wskazanych w niniejszym uzasadnieniu dyrektyw interpretacyjnych oraz wątpliwości w przedmiocie domagających się wyjaśnienia okoliczności faktycznych tej sprawy, stanowić będą podstawę dla oceny skuteczności zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p.

Końcowo wyjaśnić należy, że w sprawie nie został uwzględniony wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o skierowanie w niniejszym postępowaniu pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego o zgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z „wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności, o której przesądza brak jasnego *ratio legis* przepisu”, a także wniosek Krajowej Rady Radców Prawnych o zawieszenie postępowania do czasu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia prejudycjalnego z wniosku sądu rumuńskiego (Curtea de Apel Constanța) w sprawie o sygn. C-475/24 (*Fashion TV RO i Maestro*). Przesłanką skierowania pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego oraz zawieszenia postępowania do czasu rozstrzygnięcia określonego zagadnienia prejudycjalnego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest bowiem konieczność

istnienia funkcjonalnego i bezpośredniego związku zachodzącego między wydaniem orzeczenia przez Trybunał a wynikiem sprawy prowadzonej przed sądem. Tymczasem ze względu na brak sformułowania w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 233 § 2 o.p., w rozpatrywanej sprawie należało uznać, że do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego zobowiązany będzie odnieść się organ podatkowy. Bez znaczenia w tym względzie pozostają również wątpliwości interpretacyjne odnoszące się do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie jego wykładni teleologicznej, polegające na braku jasnego *ratio legis* normy prawnej odczytywanej z jego treści, gdyż okoliczność ta nie miała – na gruncie niniejszej sprawy – wpływu na ostateczny jej wynik z uwagi na ocenę, że umorzenie postępowania karnego skarbowego, z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, może stanowić jedynie przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p.

W konsekwencji wydania niniejszego wyroku oddalającego skargę kasacyjną spółki od wyroku Sądu pierwszej instancji (który oddalił z kolei wywiezioną przez nią skargę od decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej) sprawa niniejsza z mocy tej decyzji przekazana została do ponownego rozpatrzenia przez organ podatkowy pierwszej instancji, wobec konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. W tym kontekście organ będzie zobowiązany w pierwszej kolejności do zbadania okoliczności wskazanych w niniejszym uzasadnieniu, odnoszących się do przedawnienia zobowiązania podatkowego, w tym do skuteczności zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia, dokonanego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Dopiero po rozstrzygnięciu tej kwestii organ pierwszej instancji przystąpi do realizacji wytycznych zawartych w decyzji organu odwoławczego.

W tym stanie rzeczy skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 184 w związku z art. 187 § 3 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną uznając, że zaskarżone orzeczenie – mimo błędnego uzasadnienia – odpowiada prawu.

Na podstawie zaś art. 207 § 2 p.p.s.a., z uwagi na szczególnie doniosły dla praktyki stosowania prawa charakter okoliczności prawnych stanowiących przedmiot istotnej części sporu niniejszej sprawy, a także z uwagi na konieczność ochrony konstytucyjnych i prawnomiędzynarodowych wolności i praw skarżącej, w tym gwarantowanego jej prawa do sądu, realizowanego w związku z wszczętym blisko dwanaście lat temu postępowaniem podatkowym, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego odstąpił od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w całości.

53

**POSTANOWIENIE
SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 14 kwietnia 2025 r.
(I FSK 1078/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki, Bogusław Dauter (współsprawozdawca), Antoni Hanusz, Maciej Jaśniewicz, Roman Wiatrowski (sprawozdawca), Janusz Zubrzycki

Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem – ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia – jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowi istotne naruszenie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) i pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej V. S.A. z siedzibą w S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2023 r. w sprawie ze skargi V. S.A. z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z dnia (...) czerwca 2023 r., nr (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r., na podstawie art. 155 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) p o i n f o r m o w a ł Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) polegających na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidziane jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego.

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

Działając na podstawie art. 155 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.), stanowiącego emanację na gruncie postępowania sądowoadministracyjnego zasad pomocniczości i współdziałania władz w ujęciu wynikającym z Preambuły Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, współstanowiących fundament demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, przejąwszy sprawę niniejszą do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a., zwraca się – zgodnie z art. 8 ust. 2 w związku z art. 5 pkt 3 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1370) – do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, z uwagi na znaczenie przedmiotowego zagadnienia dla praktyki stosowania prawa podatkowego w Polsce, z informacją o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, a przedstawionych przez uczestników niniejszego postępowania. Jednocześnie skład orzekający zwraca się do Pana Ministra o powiadomienie Naczelnego Sądu Administracyjnego do akt niniejszej sprawy, w terminie trzydziestu dni, o stanowisku zajętym w przedmiocie sygnalizacji, zwłaszcza w zakresie konieczności niezwłocznego zainicjowania postępowania legislacyjnego odnoszącego się do wpływu wszczęcia postępowania karnego skarbowego, związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, na zawieszenie biegu terminu jego przedawnienia w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111; dalej: o.p.) oraz zmiany prowadzonej w tym zakresie polityki fiskalnej stosowania powyższych przepisów przez organy podatkowe.

Wystąpienie z informacją o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, jakie ujawnione zostały w toku rozpoznawania przedmiotowego zagadnienia, jest skutkiem wydania w rozpatrywanej sprawie wyroku w składzie siedmiu sędziów. Wyrok ten jest jednym z setek wyroków polskich sądów administracyjnych dotyczących zagadnienia instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych, a więc ukie runkowanych wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego.

Zagadnienie powyższe wyrażone zostało w wydanym na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., pod sygnaturą niniejszej sprawy, postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2024 r., przedstawiającym zagadnienie to do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sprowadzało się ono do udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa

lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego.

Stanowisko w przedmiocie zadanego pytania złożyły do akt sprawy strony postępowania: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy oraz V. S.A. z siedzibą w S. (dalej: spółka lub skarżąca), kwestionująca w trybie skargi kasacyjnej wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 8 listopada 2023 r., I SA/Bd 429/23, mocą którego oddalono skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z (...) czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

Stanowisko w tym zakresie zajęli także: Minister Finansów, Prokurator Krajowy, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Krajowa Izba Radców Prawnych oraz Fundacja P.

Postanowieniem wydanym na rozprawie w dniu 10 marca 2025 r., w sprawie I FPS 2/24, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., po zapoznaniu się z powyższymi stanowiskami nie wydał uchwały, lecz przejął sprawę do rozpoznania pod pierwotną sygn. akt I FSK 1078/24 uznawszy, że charakter występujących w niej wątpliwości prawnych oraz ich ścisły związek z okolicznościami sprawy wymaga ich rozważenia na tle okoliczności sprawy.

Stanowiska przedstawione przez strony i uczestników postępowania oraz podnoszona przez nich na rozprawie przed składem siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego argumentacja przesądziły jednak o konieczności poinformowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, wskazywanych w toku rozpoznawania przedmiotowego zagadnienia przez strony i uczestników niniejszego postępowania.

Postanowienie sygnalizacyjne, o którym mowa w art. 155 § 1 p.p.s.a., wydawane jest przez sąd niezależnie od wyniku sprawy, w związku z którą przesłanka istotnych naruszeń prawa lub okoliczności mających wpływ na ich powstanie została ujawniona. Żaden bowiem przepis prawa nie formułuje związku naruszenia prawa określonego w art. 155 § 1 p.p.s.a. z naruszeniem prawa dającym podstawy do uwzględnienia skargi przez sąd.

Z takim stanem rzeczy mamy do czynienia na gruncie niniejszej sprawy, w ramach której Sąd, po zapoznaniu się z całokształtem okoliczności sprawy, z jednej strony wyraża ocenę w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego związanego z niewykonaniem przez skarżącą jej zobowiązania podatkowego, z drugiej zaś, po zapoznaniu się ze stanowiskami

stron oraz uczestników postępowania, za konieczne uznał wydanie w sprawie postanowienia sygnalizacyjnego w trybie art. 155 p.p.s.a.

Obie kategorie, a więc zarówno ocena w przedmiocie instrumentalności, jak i zasadność wydania postanowienia sygnalizacyjnego, choć wyrażane są na gruncie jednej sprawy podatkowej, pozostają w tym względzie od siebie niezależne. W wyniku przejścia sprawy do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a. możliwą bowiem staje się również i ta ocena, że w perspektywie konkretnych okoliczności sprawy podatkowej wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., uznane zostać może za pozbawione instrumentalnego charakteru z uwagi na szczegóły stanu faktycznego sprawy, niebrane jednak pod uwagę przez uczestników postępowania, wyrażających stanowiska wyłącznie w przedmiocie zagadnienia prawnego przedstawionego do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przed przystąpieniem do analizy przesłanek normowanych przez art. 155 p.p.s.a., a uzasadniających wydanie niniejszego postanowienia w kontekście wskazanego wyżej – istotnego dla praktyki stosowania prawa podatkowego – zagadnienia prawnego, zasadnym jest jednak uczynienie na tym gruncie uwagi natury ogólnej, wskazującej na istotę badanego zjawiska. Przedmiotowe zagadnienie odnosi się bowiem do kategorii czasu oraz do związanych z nim takich konstrukcji prawnych, jak bieg terminu, jego zawieszenie czy przerwanie, a w konsekwencji – podjęcie, wznowienie jego biegu czy – ostatecznie – przedawnienie (np. przedawnienie zobowiązania czy karalności czynu). I o ile samo pojęcie czasu, jako właściwość obiektywna, stanowi źródło wymienionych wyżej konstrukcji prawnych, tak jego względny charakter (*in casu*: biegu terminu) uzależniony pozostaje od czynników, z jakimi jego upływ (bieg) pozostaje w związku o charakterze ontologicznym.

Przenosząc tę uwagę na grunt przedmiotowego zagadnienia wskazać należy, że inkorporacja konstrukcji prawnej, właściwej prawu o postępowaniu karnym skarbowym, do systemu normatywnego prawa podatkowego przez zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, wprowadzona została do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169 poz. 1387; dalej: ustawa nowelizująca) w oparciu o uwarunkowania determinujące kształt praktyki obrotu gospodarczego oraz sposoby funkcjonowania administracji skarbowej przełomu lat dziewięćdziesiątych oraz dwutysięcznych.

Pomijając racje teleologiczne, których próżno szukać w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, wskazać w tym miejscu należy jedynie, że instytucja

ta, regulowana w kolejnych nowelizacjach (dyktowanych praktyką obrotu oraz orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego), w różnych jednostkach redakcyjnych art. 70 Ordynacji podatkowej uzyskała swoje obecnie obowiązujące brzmienie wyrażone *de lege lata* w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.

Stanowi ona, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty – ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (tj. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). 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, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a o.p., oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia (tj. art. 70c o.p.).

Konstrukcyjne – a w konsekwencji konstytucyjnoprawne – mankamenty przedmiotowej regulacji od lat implikują jednak przedmiot licznych sporów, których rozstrzyganie stało się istotną częścią orzecznictwa Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W orzecznictwie tym konsekwentnie podkreśla się przede wszystkim rolę instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla ochrony praw podatnika, w tym zwłaszcza ekspektatywy stabilizacji jego sytuacji prawnopodatkowej (zob. częstokroć przywoływane w kolejnych orzeczeniach polskich sądów administracyjnych uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 29 września 2014 r., II FPS 4/13; z 6 listopada 2017 r., II FPS 3/17; z 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18 oraz z 18 marca 2019 r., I FPS 3/18).

Samą natomiast konieczność przestrzegania przez organy administracji skarbowej standardów ochrony konstytucyjnych i ustawowych praw i wolności podatników, w kontekście wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p. związku wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, doczekała się z kolei doniosłego dla praktyki stosowania prawa (w tym zwłaszcza w kontekście koncepcji nadużycia prawa przez organ podatkowy, a więc problemu istotnego również dla przedmiotu sprawy niniejszej) wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały składu siedmiu sędziów z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, zgodnie z którą „w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”.

Powyższa uchwała stanowiła konieczną i pożądaną dla zapewnienia ochrony konstytucyjnych, prawnomiędzynarodowych oraz ustawowych praw i wolności podatników reakcją Naczelnego Sądu Administracyjnego na podnoszone w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz szeroko wskazywane w doktrynie polskiej nauki prawa zagadnienie nadużycia prawa przez organ podatkowy, polegające na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych związanych z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, a ukierunkowanych nie na realizację celów tego postępowania, lecz wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu przywołanej uchwały wyjaśniono, że przez zastosowaną w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. inkorporację konstrukcji prawnej wszczęcia postępowania karnego skarbowego do systemu normatywnego prawa podatkowego regulowana tymi przepisami przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stała się elementem hipotezy normy materialnego prawa podatkowego, podlegającej ocenie sądu administracyjnego, odnoszącej się do rozpatrywanej w danej sprawie określonej sfery działalności administracji publicznej (skarbowej) w zakresie skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania, z niewykonaniem którego związany został przedmiot sprawy karnej skarbowej.

Kierując się tym samym przesłankami wskazanymi w uzasadnieniu powyższej uchwały, biorąc z jednej strony pod uwagę kluczową w demokratycznym państwie prawnym, a wynikającą z zasady legalizmu i trójpodziału władzy, zasadę domniemania konstytucyjności obowiązujących aktów normatywnych i norm prawnych w nich zawartych, z drugiej zaś strony konflikt zachodzący między koniecznością poszanowania ochrony praw podatników oraz ochrony interesu Skarbu Państwa, stanowiącego – w myśl art. 1 w związku z art. 84 Konstytucji – dobro wspólne wszystkich podmiotów polskiego prawa, polskie sądy administracyjne dokonują analizy tego, czy w świetle całokształtu okoliczności zawisłych przed nimi spraw zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. miało na gruncie danego przypadku charakter instrumentalny, a w konsekwencji – czy mimo zachowania wymogów formalnych, wywołało ono skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zgodnie z hipotezą odczytywanej z tych przepisów normy materialnoprawnej.

Powyższa uchwała, choć wskazała na dopuszczalność i zasadność wyrażania przez sądy administracyjne ocen tego rodzaju, nie wyeliminowała jednak problemu nadużywania powyższej konstrukcji przez organy skarbowe, jako że z powodu niewynikającej z niej *ratio legis* źródło nadużycia zostało przez ustawodawcę niejako wpisane w samą strukturę spornej normy. Organy podatkowe, mając na względzie wskazane w powyższej uchwale przesłanki stwierdzenia danego nadużycia, nie zaprzestały tego rodzaju nadużyć, lecz zmodyfikowały swoje działania tak, by stwierdzenie nadużycia nie jawiło się jako oczywiste.

Narastająca wciąż tym samym ilość spraw zawisłych przed sądami administracyjnymi, dotyczących instrumentalnego charakteru wszczynania postępowań karnych skarbowych w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., a także przebieg postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w niniejszej sprawie, w której tak liczny udział zgłosili uczestnicy postępowania kwestionujący *ratio legis* omawianej normy, nakazują uznać, że wykładnia teleologiczna przedmiotowej konstrukcji, pomimo dokonanych zmian legislacyjnych oraz przede wszystkim mimo obszernego dorobku orzeczniczego Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie, uwidacznia istotny dla praktyki obrotu brak podstaw do udzielenia jednoznacznej odpowiedzi o cel uzależnienia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej (z zachowaniem wymogu z art. 70c o.p.).

Prawodawca podatkowy wprowadził próby nowelizacji spornego unormowania, jednak nie odniosły one zamierzonego rezultatu. Na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 oraz Dz.U. z 2018 r. poz. 1326) podjęto prace nad uchwaleniem nowej ordynacji podatkowej, jednak projekt przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, następnie modyfikowany przez Ministerstwo Finansów, mimo iż przeszedł rządowy proces legislacyjny, to wraz z końcem VIII kadencji Sejmu nie doznał swojej finalizacji (Sejm RP VIII kadencji, druk nr 3517).

W uzasadnieniu tego projektu wyjaśniono, że aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie albo uniemożliwia wymiar zobowiązania podatkowego, albo prowadzi do wygaśnięcia tego zobowiązania. Jednak w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady przedawnienia zobowiązania podatkowego jego gwarancyjna funkcja w praktyce obrotu pozostaje istotnie osłabiona, albowiem termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może *de lege lata* być bez ograniczeń „przedłużany” w związku z możliwością przemiennej i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania, co czyni

z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucję pozorną. Powoduje to, że w praktyce obrotu przedawnienie, które powinno nastąpić co do zasady po 5 latach licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, niekiedy może nastąpić nawet po kilkunastu latach, choć zdarzać się mogą przypadki, gdy może to nastąpić jeszcze później. Projektowane wówczas przepisy miały tymczasem służyć przywróceniu gwarancyjnej funkcji przedawnienia, m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe uprawnione byłyby do podejmowania czynności zmierzających do ustalenia lub określenia, a następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych. Instytucja przedawnienia musi bowiem dawać podatnikowi poczucie stabilizacji jego sytuacji prawnopodatkowej oraz działać w sposób dyscyplinujący na samego wierzyciela podatkowego. W ramach wspomnianego wyżej rządowego etapu prac nad nową Ordynacją podatkową, w projekcie Ministra Finansów dostrzeżono konieczność definitywnego rozwiązania problemu przez ograniczenie przesłanki zawieszania biegu terminu przedawnienia, rezygnując z regulacji z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w całości. W uzasadnieniu projektu wskazano, że ważny element nowej koncepcji przedawnienia stanowić miała rezygnacja z przesłanki skutkującej zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania w sytuacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego związanego z tym zobowiązaniem.

Uwagi powyższe wciąż zachowują swoją aktualność. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wielu lat stanowi bowiem jeden z częstszych zarzutów skarg i skarg kasacyjnych formułowanych przez podatników. Źródło tego zjawiska stanowi szereg wątpliwości konstytucyjnoprawnych odnośnie do spornej regulacji prawnej.

Istotność niniejszego postanowienia wymaga tym samym wzięcia pod uwagę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie konstytucyjnoprawnej perspektywy przedawnienia zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie swoim Trybunał zastrzega bowiem, iż przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje swoje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych, jako że istnienie instytucji „przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych” (wyrok TK z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97 i przywołane tam orzecznictwo). Trybunał podkreśla także, iż gwarancyjną funkcję przedawnienia zobowiązania podatkowego, związaną z bezpieczeństwem

prawnym jednostki, a determinowaną konstytucyjną zasadą lojalności państwa wobec obywatela, wywodzoną z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by „nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Z tego też względu Trybunał wskazuje na konstytucyjny zakaz doprowadzania do faktycznej eliminacji mechanizmu stabilizacji sytuacji podatnika, gdyż praktyka ta prowadzić może do naruszenia zakazu kreowania instytucji pozornych, jak i wywodzonego z art. 2 Konstytucji nakazu stabilizacji stosunków prawnych (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Trybunał podkreśla bowiem, iż stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia instytucja przedawnienia, stanowi wartość konstytucyjną, zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego wywodzonej z art. 2 Konstytucji (wyrok TK z 20 maja 2020 r., sygn. P 2/18, OTK ZU A/2020, poz. 18). Z tych właśnie względów w uzasadnieniu wyżej wskazanego wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) Trybunał wyjaśniał, że choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, winna realizować stawiane jej zadania, takie jak choćby stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Trybunał wskazuje tym samym na obowiązujące w tym zakresie granice swobody ustawodawcy podatkowego wyjaśniając, iż terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego z jednej strony nie mogą być zbyt krótkie, gdyż wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, z drugiej jednak strony nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną (wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, przywoływany w orzecznictwie późniejszym).

W powyżej przywołanych orzeczeniach Trybunał wskazywał, że ustanowiony w prawie podatkowym mechanizm przedawnienia nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia w sposób instrumentalny – w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po upływie danego czasu (przywołane wyżej wyroki TK w sprawach o sygn.: P 41/10, SK 18/09 oraz SK 40/12). Wskazuje jednak na trzy kategorie okoliczności, które ustawodawca podatkowy w sposób szczególnie powinien wziąć pod uwagę ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych: po pierwsze – uwzględnienie realnej możliwości

egzekwowania niezapłaconych należności podatkowych, okresy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem czynności kontrolnych lub sprawdzających, które nie powodują zawieszenia ani przerwania biegu terminu przedawnienia; po drugie – uwzględnienie okoliczności faktycznych towarzyszących egzekwowaniu należności podatkowych, zwłaszcza potencjalnych działań podatników uchylających się od opodatkowania lub ukrywających majątek przed egzekucją; po trzecie – uwzględnienie faktycznej wydolności organów administracji podatkowej, mimo iż „słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia” (wyrok z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Trybunał wyjaśniał również, iż ograniczona swoboda ustawodawcy podatkowego dotyczy przede wszystkim przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny, zwłaszcza w zakresie norm dotyczących biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia (przywołane wyżej wyroki w sprawach o sygn.: P 41/10, P 30/11, SK 18/09 oraz SK 40/12). Istotne w tym względzie pozostaje jednak zastrzeżenie Trybunału Konstytucyjnego, iż egzekwowanie należności podatkowych powinno następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych (wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

Z powyższego wynika, iż samo ustalenie długości terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz treść przesłanek normujących warunki jego zawieszenia czy przerwania, pozostają w gestii prawodawcy podatkowego. Normując powyższe okoliczności prawodawca podatkowy obowiązany jest jednak dostosować treść promulgowanych w tym zakresie aktów normatywnych do bieżących oraz zmieniających się warunków życia gospodarczego i społecznego, w sposób zgodny z zasadami pewności prawa, lojalności państwa wobec podmiotów stanowiącego i stosowanego przez nie prawa oraz ochrony interesów w toku i uzasadnionych oczekiwań. Uwarunkowania prawodawcze, administracyjnoprawne oraz gospodarcze uległy w tym względzie istotnym przeobrażeniom na przełomie ostatnich dwóch dekad praktyki stanowienia i stosowania prawa podatkowego w Polsce. To zaś czyni zasadnym poddanie powyższych regulacji oraz sposobu ich stosowania przez organy podatkowe stosownej korekcie, uwzględniającej obecnie istniejące w tym zakresie uwarunkowania i wyzwania stojące przed współczesną administracją skarbową.

Istotna w tym zakresie pozostaje również argumentacja w przedmiocie niekonstytucyjności spornej regulacji, wskazana zarówno w skierowanym

do Trybunału Konstytucyjnego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 października 2014 r. (sygn. K 31/14), jak i w uzasadnieniach skarg konstytucyjnych wnoszonych do Trybunału przez samych podatników (w sprawach o sygn.: Ts 193/16, Ts 98/22, Ts 190/22 czy Ts 304/23), kwestionujących konstytucyjność tej regulacji w różnych jej zakresach.

Również kierowane przez Rzeczników Praw Obywatelskich kolejnych kadencji apele o usunięcie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z systemu obowiązującego prawa nie odniosły dotąd pożądanego w tym względzie rezultatu, zaś kompetentny w przedmiocie podjęcia stosownej inicjatywy ustawodawczej minister – właściwy do spraw publicznych – uzależnia jej podjęcie od rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny wspomnianego wyżej wniosku Rzecznika Praw Obywatelskiego z 22 października 2014 r. Stan powyższy pozostaje zdecydowanie nie do pogodzenia z konstytucyjnymi standardami determinowanymi zasadą demokratycznego państwa prawnego, w tym zwłaszcza pogłębiania zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego i stosowanego przez nie prawa. Okoliczność ta domaga się zdecydowanej reakcji właściwych w tym względzie organów administracji publicznej, stąd wydanie sygnalizacji jawi się jako konieczne i w pełni uzasadnione.

Warto zwrócić również uwagę na uzasadnienie wspomnianego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, wskazujące na związane z przedmiotową konstrukcją prawną mankamenty konstytucyjne, odnoszące się do art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.; dalej: k.k.s.). Zgodnie z tym przepisem postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszone, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi, zawieszone postępowanie zaś podejmuje się, jeżeli ustały przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Przepis ten stwarza bowiem możliwość zawieszenia postępowania w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie o charakterze prejudycjalnym dla sądu wyrokującego w postępowaniu karnym skarbowym. Tymczasem konfrontowana z art. 114a k.k.s. zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego oznacza autonomię orzekania o przedmiocie procesu karnego, w ramach której sąd karny nie zostaje związany rozstrzygnięciami danej kwestii przez sąd cywilny lub administracyjny ani przez organy administracyjne, lecz związany pozostaje jedynie prawomocnymi rozstrzygnięciami sądu kształtującymi prawo albo stosunek prawny. W efekcie powyższych konstrukcji dochodzi do skrzyżowania się przesłanek umożliwiających zawieszenie zarówno postępowania karnego skarbowego, jak i postępowania podatkowego czy celno-skarbowego. Wystarczy zatem wydanie postanowienia

o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., aby przedawnienie zobowiązania podatkowego uległo zawieszeniu, podczas gdy art. 114a k.k.s. stwarza możliwość wydłużenia okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych o czas, w którym postępowanie karne skarbowe dotyczące tych zobowiązań, pozostaje zawieszone. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ma w tym względzie zamykać drogę do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w ślad za tym zamykać również drogę do przedawnienia karalności czynu na gruncie prawa karnego skarbowego. W kontekście konstrukcji art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uregulowanie przyjęte w art. 114a k.k.s. pod znakiem zapytania stawia również celowość unormowania przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s., zgodnie z którym przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Powyższe uwarunkowania pozostają z sobą w funkcjonalnej sprzeczności, negatywnie oddziałując na realizację gwarantowanego podatnikowi prawa do stabilizacji jego sytuacji prawnopodatkowej, którą zapewniać winna instytucja przedawnienia, stanowiąca istotną wartość konstytucyjną, zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego podmiotu prawa podatkowego.

Konstrukcyjne uwarunkowania odnoszące się do związku wszczęcia postępowania karnego skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, w ujęciu wynikającym z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., stanowią także przedmiot obszernych i istotnych dla rozwoju praktyki i nauki prawa poglądów doktryny prawniczej. Wskazują one przede wszystkim na konstrukcyjne błędy ontologicznoprawne, wskazujące mianowicie na wynikający z tej instytucji wymóg istnienia związku przedmiotu sprawy karnej skarbowej z treścią zobowiązania podatkowego i przedmiotu samego postępowania podatkowego, niezasadzający się – w sposób uwzględniający standardy konstytucyjne – na kryteriach przedmiotowych, podmiotowych i czasowych, nie określając również treści i stosownej formy zawiadomienia podatnika o ziszczeniu się skutku rzeczzonego zawieszenia oraz niezależnie – co najbardziej doniosłe na gruncie sprawy niniejszej – od faktycznych i prawnych podstaw wszczęcia postępowania karnego skarbowego (zob.: E. Prejs, *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 11, s. 32–47; A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych*

uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej, Toruń 2019, s. 18–25; D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 148–161 i przywołana w nich literatura).

Z jednej więc strony niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawa jest uzyskiwanie korzyści podatkowej w postaci przedawnienia zobowiązania przez podatnika, który mimo spoczywającego na nim obowiązku, zobowiązania tego nie wykonał. Z drugiej jednak strony w tym większym stopniu za niedopuszczalną w świetle tego standardu uznać należy sytuację doprowadzenia przez organ podatkowy do wydłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, poprzez instrumentalne, a więc ukierunkowane wyłącznie na ten właśnie cel, wykorzystanie instytucji prawa karnego skarbowego. Wspomniana wyżej inkorporacja konstrukcji prawnej prawa karnego skarbowego do systemu normatywnego prawa podatkowego w postaci art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. nie może bowiem służyć wyłącznie celom podatkowym w postaci przedłużenia ustawowo określonego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem w demokratycznym państwie prawnym nie do tego powinny służyć organom państwa instytucje prawa karnego skarbowego (instrumentalność). Wadliwość ta wpisana jest w strukturę normatywną odczytywaną z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., bezpośrednio prowadzącą organy podatkowe do jej instrumentalnego wykorzystywania w sposób nieproporcjonalny w stosunku do wartości bezpieczeństwa prawnego polskich podatników i naruszający ich prawo do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz art. 2 i art. 7 Konstytucji).

Z powyższych okoliczności wynika konieczność podjęcia stosownych zmian natury legislacyjnej odnoszących się do przedmiotowej konstrukcji prawnej, a do czasu ich wejścia w życie – poczynienia istotnych zmian w zakresie metod i praktyki jej stosowania przez organy podatkowe, obowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa, w zgodzie z zasadami praworządności, sprawiedliwości społecznej i dobra wspólnego, z poszanowaniem konstytucyjnych praw i wolności podatników, których ochrona jest obowiązkiem władz publicznych (art. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji oraz w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji, w związku z art. 30 Konstytucji).

Konieczne dla przywrócenia właściwego w tym względzie standardu sprawiedliwości będzie zatem podjęcie właściwych zmian legislacyjnych związanych z konstrukcją prawną normowaną przez art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., ukierunkowanych na zmianę polityki fiskalnej organów państwa, przez derogację z systemu obowiązującego prawa normy prawnej

umożliwiającej instrumentalne wykorzystywanie inkorporowanej do treści powyższych przepisów konstrukcji prawa karnego skarbowego wyłącznie do celów ukierunkowanych na wywołanie materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego (instrumentalność).

W konsekwencji powyższych rozważań wskazania domaga się okoliczność, iż praktyka instrumentalnego stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., polegająca na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem – ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego – jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji.

Wprawdzie zasada władztwa daninowego, odczytywana z treści art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, stanowi konstytucyjną podstawę ograniczenia własności, o której mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji, jednak nakładając podatki i inne daniny publiczne ustawodawca, zobowiązując każdego do ich ponoszenia, czyni to w ramach konstytucyjnego porządku prawnego, determinowanego zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz związanymi z nią konstytucyjnymi prawami i wolnościami – odczytywanymi również z zasady równości i z zasady pogłębiania zaufania obywateli do państwa oraz stanowionego i stosowanego przez nie prawa – oraz zasadą równości (art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji).

Z powyżej wskazanych względów instrumentalne stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., którego konstrukcyjna wadliwość, determinowana brakiem jasno wynikającego z tej normy celu związania wszczęcia postępowania karnego skarbowego z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, prowadzi do naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji.

Wszystkie powyższe okoliczności pozwalają w swym całokształcie uznać, że przedmiotowa konstrukcja prawna wciąż pozostaje niedoskonałością legislacyjną dolegliwą dla podmiotów polskiego prawa podatkowego, wywołującą liczne spory sądowe podważające zaufanie podatników do organów administracji skarbowej, czego ilustracją stanowi również niniejsza sprawa, przejęta do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W świetle całokształtu powyższych okoliczności za konieczne uznać należy zatem podjęcie niezwłocznych działań zmierzających do przywrócenia stanu zgodnego ze standardami praworządności, co istotnie ograniczy licznie generowane obecnie spory sądowe w tym przedmiocie.

W tym stanie rzeczy zasadnym stało się wydanie przez skład siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego niniejszego postanowienia sygnalizacyjnego.

54

**WYROK
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
W WARSZAWIE**

**z dnia 24 stycznia 2024 r.
(III SA/Wa 1838/23)**

Przewodniczący: sędzia WSA Anna Zaorska

Sędziowie: asesor sądowy Tomasz Grzybowski (sprawozdawca), WSA Radosław Teresiak

Rewersem wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania jest zasada zdolności podatkowej (płatniczej), która ma związek z konstytucyjnie chronioną godnością człowieka, wymagającą zapewnienia jednostce pewnego minimum umożliwiającego samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie. Wartości te powinny mieć znaczenie nie tylko w procesie tworzenia, lecz również stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza w ramach ulgi płatniczej (art. 67a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie u z n a ł zasadność skargi K.B. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w W. z dnia (...) maja 2023 r., nr (...), w przedmiocie odmowy umorzenia zaległości podatkowych i na podstawie 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 2023 r. poz. 1634 ze zm.) u c h y ł i ł decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w W. z dnia (...) maja 2023 r., nr (...), oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z dnia (...) kwietnia 2022 r., nr (...).

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

Przedmiotem oceny Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie stała się skarga K.B. (dalej: skarżąca) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w W. (dalej: organ) z (...) maja 2023 r., którą utrzymano w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego W. (dalej: organ pierwszej instancji) z (...) kwietnia 2022 r. o odmowie umorzenia zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2013–2016.

W spornej decyzji organ wskazał w pierwszym rzędzie, że wniosek skarżącej nie dotyczył należności przedawnionych z uwagi na skutecznie zastosowany środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego, jak też wobec zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wydaniem kolejnych decyzji ratalnych. Co do istoty stwierdzono natomiast, że sytuacja skarżącej nie spełnia przesłanek przyznania ulgi określonych w art. 67a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.), tj. nie można mówić w sprawie o ważnym interesie podatnika lub interesie publicznym w umorzeniu zaległości. W tym względzie organ przedstawił ustalenia dotyczące sytuacji finansowej skarżącej, wskazując m.in., że:

- różnica między miesięcznym dochodem skarżącej a jej wydatkami wskazuje na posiadanie w gospodarstwie domowym wolnych środków w wysokości 93,18 zł (miesięczny dochód uzyskiwany w gospodarstwie domowym prowadzonym z mężem wynosi 4 865,52 zł, zaś wydatki wynoszą średnio 4 772,34 zł);

- skarżąca jest właścicielem samochodu osobowego (...) rok produkcji 2008;
- z uwagi na epizody (...) leczy się (...), włączając hospitalizację w poszczególnych okresach lat 2021–2023;

- legitymuje się orzeczeniem ustalającym (...) stopień niepełnosprawności;

- zostało jej przyznane świadczenie rehabilitacyjne;

- córka skarżącej również zмага się z problemami natury zdrowotnej, zaś skarżąca z uwagi na sytuację finansową nie jest w stanie partycypować w kosztach jej leczenia i terapii;

- skarżąca posiada 7 kredytów w (...) na kwoty oscylujące w przedziale od 3 100 do 63 894 zł;

- organ kilkakrotnie rozkładał przedmiotowe zaległości podatkowe na raty.

W oparciu o powyższe organ stwierdził, że jakkolwiek „w pełni rozumie obecnie występujące trudności”, to jednak uregulowanie zaległości podatkowych w systemie ratalnym „jest możliwe, mimo że po doliczeniu ... raty ... w wysokości 150 zł miesięcznie powstaje w budżecie skarżącej deficyt w kwocie 56,82 zł”, zatem przy ograniczeniu wydatków skarżąca będzie w stanie regulować zaległości w systemie ratalnym. Tego ustalenia nie podważa okoliczność zadłużenia z tytułu kredytów, bowiem tych nie można przedkładać nad zobowiązania publicznoprawne. Zdaniem organu nie została również spełniona przesłanka interesu publicznego. Zaległości skarżącej powstały w wyniku prowadzonej przez nią działalności gospodarczej (wynikają z deklaracji podatkowych), tzn. wykazano podatek do zapłaty i go nie uregulowano. Skarżąca ponosi więc winę w powstaniu zaległości, z czego zdaje sobie sprawę, jak wynika z treści wniosku o przyznanie ulgi. Skarżąca posiada również stałe źródło dochodu, zatem nie występuje akcentowane przez nią

ryzyko korzystania ze wsparcia ze środków publicznych, czy zagrożenie bieżącej egzystencji, zwłaszcza że jest osobą w średnim wieku (... lat), a jej stan zdrowia ulega stopniowej poprawie. Tym samym, jak zasugerowano w decyzji, nie można wykluczyć, że w przyszłości zintensyfikuje aktywność zawodową i będzie w stanie dalej regulować zaległość w systemie ratalnym.

W skardze na ww. decyzję strona domagała się jej uchylenia w całości oraz poprzedzającej ją decyzji, zarzucając naruszenie prawa materialnego i procesowego, tj. art. 67a § 1, art. 120 o.p. oraz art. 7 Konstytucji RP.

Istota argumentacji strony skarżącej sprowadza się do twierdzenia, że organ nie uwzględnił, w ramach oceny przesłanek udzielenia ulgi, sytuacji osobistej skarżącej, tj. stanu zdrowia jej oraz jej córki (którą musi się opiekować), co w przypadku braku możliwości skorzystania z ulgi będzie generować potrzebę korzystania ze środków publicznych (wsparcia w postaci świadczenia rentowego). Skarżąca podkreśliła, że jej stan zdrowia, jak i sytuacja majątkowa, uległy pogorszeniu i gdyby nie ta okoliczność, regulowałaby zaległość w systemie ratalnym. Organ nie uwzględnił również, że skarżąca jest zobligowana do regulowania nie tylko rat dotyczących zaległości z tytułu VAT (150 zł), lecz również analogicznie rat z tytułu zadłużenia w podatku dochodowym.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, nie znajdując podstaw do zmiany dotychczasowego stanowiska w sprawie.

Na rozprawie przed Sądem skarżąca popierała skargę, natomiast pełnomocnik organu podtrzymała dotychczasowe stanowisko organu w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

W pierwszym rzędzie przypomnieć należy, że postępowanie w przedmiocie umorzenia należności podatkowych przebiega według określonego schematu. Mianowicie osoba zainteresowana ulgą powinna złożyć do organu podatkowego wniosek i wykazać, że zachodzą wobec niej przesłanki pozwalające na umorzenie należności. Rolą wnioskodawcy (dłużnika) jest zatem przedstawienie okoliczności uzasadniających umorzenie zaległości podatkowej oraz właściwe ich udokumentowanie. Z kolei organ podatkowy powinien tak zebrany materiał dowodowy wyczerpująco rozpatrzyć i ocenić. W tym zakresie organ ocenia, po pierwsze, ziszczenie się przesłanek umorzenia należności, a ponadto po drugie, w warunkach tzw. uznania administracyjnego, zasadność umorzenia długu. Tym samym decyzja w przedmiocie przyznania ulgi modelowo składa się niejako z dwóch decyzji częściowych, z których pierwsza warunkuje możliwość podjęcia drugiej.

Sąd oceniając powyższe działanie organu co do zasady nie wkracza w uznanie organu. Kontroluje natomiast, czy organ właściwie uzasadnił swoje stanowisko co do przesłanek umorzenia należności, jak też czy nie przekroczył

granic uznania, tj. w szczególności należycie wyważyć (skonfrontować) interes podatnika z interesem publicznym. W tych ramach istotne jest, czy decyzja została poprzedzona prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem dowodowym oraz wyjaśnieniem stanu faktycznego, jak też czy prawidłowa była subsumpcja tegoż stanu pod pojęcia nieostre, wyrażające wskazane przesłanki umorzenia zaległości (zob. np. wyrok NSA w sprawie FSK 2211/04). Ponadto sąd kontroluje, czy organ uzasadnił rozstrzygnięcie dostatecznie zindywidualizowanymi przesłankami w ten sposób, aby nie można mu było zarzucić dowolności (szerzej: M. Wojtuń, *Sądowa kontrola uznania administracyjnego z perspektywy komparatystyki prawniczej*, Warszawa 2020, rozdz. V oraz powołane tam orzecznictwo). Zasadniczo sąd nie kontroluje natomiast słuszności (celowości) wydanej decyzji.

Odnosząc te uwagi natury ogólnej do stanu faktycznego niniejszej sprawy stwierdzić należy, że organ wykluczył możliwość przyznania ulgi niejako już w pierwszej fazie oceny wniosku skarżącej, tj. uznając, że nie ziszczyły się przesłanki ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego. Zatem również kontrola Sądu nie obejmuje w tej sprawie granic uznania administracyjnego, bowiem ze spornej decyzji nie wynika, by organ z niego korzystał. Odnieść się natomiast należy do poprawności ustaleń wskazujących na brak ziszczenia się przesłanek umorzenia zaległości podatkowych skarżącej. Przy czym tytułem wstępu Sąd podkreśla, że brak jest na tym tle zastrzeżeń co do kompletności ustaleń faktycznych sprawy; zresztą nie zgłasza ich również sama strona skarżąca. Istota sporu ma charakter subsumpcyjny i sprowadza się do oceny organu, czy poczynione ustalenia wypełniają przesłanki udzielenia ulgi wymienionej w art. 67a § 1 o.p. Sąd się w tym kontekście zasadniczo nie zgadza z twierdzeniem o braku ważnego interesu podatnika, a ponadto uznaje za nieuzasadnione twierdzenie o braku interesu publicznego.

Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę, to argumentacja organu prezentuje swoje Janusowe oblicze. Z jednej bowiem strony w decyzji przyznano, że sytuacja skarżącej jest trudna, a wręcz wyrażono „pełne jej zrozumienie”. Organ nie kwestionuje w istocie ani tego, że skarżącej obecnie nie stać na spłatę zaległości w systemie ratalnym (powstaje w budżecie skarżącej deficyt), ani tego, że zмага się ona z trudnościami natury zdrowotnej, które już w chwili obecnej wymagają wsparcia ze strony państwa (systemu opieki zdrowotnej, systemu ubezpieczeń społecznych). Nie podważa również, że zadłużenie skarżącej występuje także w płaszczyźnie jej zobowiązań prywatnych (kredyty), a ogólna sytuacja osobista nie pozwala na zaspokojenie potrzeb rodziny (w szczególności wyklucza możliwość wsparcia finansowego córki, również chorującej). Nie przeszkodziło to jednak w sformułowaniu zalecenia, by z i tak już ograniczonych środków pozostających do dyspozycji (wykazany dochód

w gospodarstwie domowym w przeliczeniu na osobę był niższy od płacy minimalnej w 2023 r.) skarżąca wygospodarowała oszczędności pozwalające na pokrycie brakującej kwoty raty (bez uwzględnienia, że analogiczną ratę spłaca w zakresie zaległości z tytułu podatku od towarów i usług). Organ nie wskazuje przy tym, w jaki sposób takie oszczędności miałyby zostać poczynione (kosztem jakich wydatków bieżących). Nie wiadomo też, na jakiej podstawie organ formułuje prognozę poprawy sytuacji zdrowotnej skarżącej w perspektywie jej wieku ((...) lat). Zdaniem Sądu ustalenia przedstawione w spornej decyzji wskazują wręcz na odwrotną tendencję, tzn. jeszcze w miesiącu wydania decyzji skarżąca przedłożyła zaświadczenie, z którego wynika, że przebywa w szpitalu (...), a przewidywany czas leczenia wyniesie 16 tygodni. Wskazany stan rzeczy nie potwierdza więc możliwości regulowania rat, których spłata nawiasem mówiąc, biorąc pod uwagę obecną wysokość raty, zaległości oraz odsetek za zwłokę, powinna zająć skarżącą w przybliżeniu jeszcze około 48 lat. Przypomnieć w tym kontekście należy, że rewersem wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania jest zasada zdolności podatkowej (płatniczej); ta ostatnia zaś ma związek z konstytucyjnie chronioną godnością człowieka, która wyraża się między innymi w zapewnieniu jednostce pewnego minimum umożliwiającego samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie (zob. wyrok TK w sprawie K 21/14, OTK ZU 9A/2015, poz. 152, zwłaszcza cz. III pkt 5.4 i n. uzasadnienia). Wartości te powinny mieć znaczenie nie tylko w procesie tworzenia, lecz również stosowania prawa podatkowego (zwłaszcza w ramach ulgi płatniczej). Nie można w szczególności, biorąc pod uwagę tę perspektywę aksjologiczno-normatywną, zmuszać podatnika do czynienia ustępstw podważających warunki jego egzystencji (zwłaszcza gdy niezbędne wydatki pokrywają się w zasadzie z uzyskiwanymi w gospodarstwie domowym dochodami; zob. wyrok NSA w sprawie II FSK 672/10). Nasuwa się więc na tym tle retoryczne pytanie o granicę spirali zadłużenia oraz związanych z tym trudności osobistych (w tym psychicznych), która mogłaby uzasadniać według organu ważny interes podatnika, jeżeli powyższy stan rzeczy jej nie odzwierciedla.

Sąd nie dopatrzył się również w spornej decyzji uzasadnienia twierdzenia o braku spełnienia przesłanki interesu publicznego. W tym zakresie wskazano w decyzji, że „sytuacja finansowa nie wykazuje, aby zapłata przedmiotowej zaległości podatkowej doprowadziła do konieczności niepożądanego z punktu widzenia interesu publicznego korzystania przez skarżącą ze środków z pomocy społecznej”; „egzystencja skarżącej nie jest zagrożona”. Ponadto zwrócono uwagę, jak wspomniano, na przyszłe możliwe dochody skarżącej, jak też na źródło powstania zaległości (brak zapłaty deklarowanego podatku). Jeśli chodzi o pierwsze dwa argumenty, to są one równie niejednoznaczne

i co do istoty zbieżne z argumentami przywołanymi na potrzeby twierdzenia o braku ważnego interesu podatnika. Sąd podtrzymuje w tym miejscu, że z ustaleń organu nie wynika, by skarżąca była w stanie bez uszczerbku dla utrzymania własnego (na poziomie minimum) regulować raty – w każdym razie źródła ich pokrycia nie wskazano w decyzji. Z kolei prognozę poprawy stanu zdrowia i przyszłych dochodów należy postrzegać w świetle poczynionych przez organ ustaleń jako spekulację. Co się zaś tyczy źródła zaległości, to naturalnie okoliczność ta powinna być brana pod uwagę, zwłaszcza w perspektywie przesłanki interesu publicznego. Jako szczególnie obciążające, jakkolwiek niewyłączające prawa do ulgi *per se*, traktować należy wygenerowanie zaległości w drodze oszustwa podatkowego (zob. np. wyrok NSA w sprawie II FSK 2393/15). Z taką sytuacją nie mamy jednak w sprawie do czynienia – należności zostały zadeklarowane przez skarżącą; organ nie kwestionuje również, że strona usiłowała je spłacać. Nic nie wskazuje zatem na to, że wnioskodawca jest osobą nieuczciwą, usiłującą czerpać nieuzasadnione korzyści kosztem Skarbu Państwa, tj. pośrednio kosztem pozostałych podatników. A zatem wina skarżącej w powstaniu zaległości podatkowej, jakkolwiek niewątpliwa, nie powinna mieć wymiaru stygmatyzującego. Również ta kategoria (zawinięcie) jest bowiem stopniowalna i powinna być oceniana zgodnie z formułą proporcjonalności. Takiej oceny w zaskarżonej decyzji jednakże zabrakło.

Mając powyższe na uwadze Sąd uchylił sporną decyzję, jak i poprzedzającą ją decyzję, a to na podstawie 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 (dalej: p.p.s.a.). Podobnie bowiem w decyzji pierwszo-inстанcyjnej Sąd nie dopatrzył się rozważenia sytuacji skarżącej w niezbędnym zakresie.

Jednocześnie nie stwierdzono innych przesłanek wzruszenia ww. decyzji działając w granicach sprawy (art. 134 § 1 p.p.s.a.).

Ponownie rozpatrując niniejszą sprawę organ pierwszej instancji ocenił zatem możliwość przyznania skarżącej ulgi przyjmując, że w sprawie ziszcza się przesłanka ważnego interesu podatnika. Z uwagi na to, że w obecnym stanie rzeczy brak jest dostatecznego uzasadnienia (analizy) przesłanki interesu publicznego, organ przedstawi ponadto swoją ocenę w tym zakresie. Wreszcie organ podejmie decyzję, opierając się na wynikach ustaleń w zakresie ww. przesłanek, umorzenia zaległości podatkowych, ewentualnie odwołując się do wagi tych przesłanek.

Sąd nie znalazł podstaw do wydania orzeczenia o kosztach postępowania, ponieważ skarżąca o to nie wniosła, a ponadto występowała w niniejszej sprawie osobiście, korzystając z prawa pomocy (tj. nie poniosła kosztów sądowych).

55

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 5 listopada 2024 r.
(II FSK 156/22)**

Przewodniczący: sędzia NSA Antoni Hanusz

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

Norma prawna wynikająca z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ i art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) nie ma zastosowania do wierzytelności, które zostały zgłoszone przez podatnika do masy upadłości i ujęte w tym postępowaniu na liście wierzytelności.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 4 listopada 2021 r., w sprawie ze skargi Z. sp. z o.o. z siedzibą w R., na interpretację indywidualną z dnia (...) czerwca 2021 r., nr (...), w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych i na podstawie art. 188 w związku z 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 i o d d a ł i ł skargę, a także na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł o d Z. sp. z o.o. z siedzibą w R. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej pięćset osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 4 listopada 2021 r., I SA/Rz 627/21, w sprawie ze skargi Z. sp. z o.o. z siedzibą w R. (dalej: skarżąca, spółka) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS) z (...) czerwca 2021 r., w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) uchylił zaskarżoną interpretację.

Sąd pierwszej instancji przedstawił następujący stan faktyczny. DKIS interpretacją indywidualną z 18 czerwca 2021 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko spółki odnośnie do wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy na podstawie pisma syndyka masy upadłościowej oraz na podstawie protokołu sporządzonego przez podatnika wnioskodawca może zaliczyć nieściągalną wierzytelność do kosztów uzyskania przychodów. Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynikało, że spółka sprzedawała kontrahentowi usługę obsługi ceramicznej. Transakcja ta potwierdzona została fakturą, jednak kontrahent faktury tej nie uregulował. W dniu 4 września 2019 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość X. oraz ustanowił syndyka masy upadłości. Spółka otrzymała od syndyka masy upadłości zawiadomienie o ogłoszeniu upadłości kontrahenta i zgłosiła swoje wierzytelności w terminie, tj. należność główną w kwocie 339 018,75 zł brutto (kategoria II) oraz odsetki w kwocie 278 045,82 zł brutto (kategoria III). W dniu 21 stycznia 2021 r. spółka otrzymała odpowiedź od syndyka masy upadłości, który wskazał, że na liście wierzytelności, która została złożona w sądzie upadłościowym, umieszczono ogółem 1519 wierzyteli, którym uznano łączną kwotę 2 081 690 170,88 zł. Syndyk w przytoczonym piśmie wskazał, że szacuje, iż wierzytelności niezabezpieczone uznane w kategorii II zostaną zaspokojone w wysokości +/- 1%, a wierzytelności uznane w dalszych kategoriach nie będą uznawane. Wierzytelność główna spółki wnioskodawcy została umieszczona w kategorii II. Spółka wskazała, że wierzytelność została wykazana jako przychód należny w kwocie: netto 275 625,00 zł / brutto 339 018,75 zł / VAT 63 393,75 zł. Spółka na wierzytelność wskazaną we wniosku utworzyła odpis aktualizujący należności, a wierzytelność nie uległa przedawnieniu. W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie: czy spółka na podstawie pisma syndyka masy upadłości wskazującego prawdopodobieństwo odzyskania wierzytelności na poziomie +/- 1% oraz na podstawie protokołu sporządzonego przez podatnika stwierdzającego, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty, może zaliczyć nieściągalną wierzytelność do kosztów uzyskania przychodów? Zdaniem spółki może ona zaliczyć przedmiotową wierzytelność do kosztów uzyskania przychodów.

DKIS w interpretacji indywidualnej uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu organ interpretacyjny przywołał treść art. 15 ust. 1 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.) i wyjaśnił, że art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. zawiera nie tylko katalog wyłączeń, ale też niektóre jego punkty stanowią niezależną od art. 15 ust. 1 pozytywną podstawę zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. DKIS wskazał, że aby dana

wierzytelność mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów jako nieściągalna, powinny zostać spełnione następujące przesłanki: wierzytelność musi być wcześniej zaliczona do przychodów należnych, wierzytelność nie może być odpisana jako przedawniona, konieczne jest udokumentowanie nieściągalności wierzytelności w sposób określony w art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p. Organ podkreślił, że wskazanie syndyka co do zakresu zaspokojenia wierzytelności wnioskodawcy ma jedynie charakter szacunkowy. Nie może więc ono dokumentować – wraz ze wskazanym we wniosku protokołem – nieściągalności wierzytelności, tym bardziej że możliwości takiej nie przewidują obowiązujące przepisy. DKIS uznał, że wątpliwym się przy tym wydaje sporządzenie przez wnioskodawcę protokołu stwierdzającego, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od kwoty nieściągalnej wierzytelności, zważywszy, że wierzytelności te opiewają na kilkaset tysięcy złotych. W konsekwencji organ stwierdził, że nieściągalność wskazanej we wniosku wierzytelności winna zostać udokumentowana postanowieniem sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego i tym samym uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Spółka nie zgodziła się ze stanowiskiem organu i wniosła skargę domagając się jego uchylenia. Przedmiotowemu aktowi zarzuciła naruszenie:

– art. 16 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię, a w konsekwencji uznanie stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe poprzez stwierdzenie, że do kosztów uzyskania przychodów nie można zaliczyć wierzytelności nieściągalnych, które spełniają równocześnie dwa warunki: zostały wcześniej wykazane jako przychód należny w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. oraz ich nieściągalność została udokumentowana protokołem sporządzonym przez podatnika stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty;

– art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 188, art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez dokonanie wadliwej oceny zawartego we wniosku stanu przyszłego, co w konsekwencji stanowiło podstawę do dokonania błędnych ustaleń faktycznych i wydania negatywnej interpretacji dla podatnika.

DKIS w odpowiedzi na skargę wniosł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie ocenił, że istota sporu dotyczyła kwestii, czy protokół sporządzony przez podatnika na podstawie informacji uzyskanych od syndyka masy upadłości stwierdzający, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty, może stanowić wystarczający dowód

na nieściągalność wierzytelności, o którym mowa w przepisie art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Sąd *meriti* przywołał treść art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 tej ustawy i wyjaśnił, że z ich treści wynika, iż możliwość zaliczenia nieściągalnych wierzytelności do kosztów podatkowych uzależniona jest od właściwego ich udokumentowania. Do umożliwiających to dokumentów należy m.in. protokół sporządzony przez podatnika stwierdzający, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty. Jeżeli w zdarzeniu przyszłym poddanym ocenie organu interpretacyjnego podatek wskazał, że sporządził protokół dokumentujący m.in., że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty, to brak było po stronie organu podstaw do przyjmowania, że wskazanie syndyka co do zakresu zaspokojenia wierzytelności wnioskodawcy nie może dokumentować – wraz ze wskazanym we wniosku protokołem – nieściągalności wierzytelności, ponieważ możliwości takiej nie przewidują obowiązujące przepisy. W rozpoznawanej sprawie nie można było uznać – tak jak zrobił to organ interpretacyjny – że podatnikowi chodziło o to, czy szacunkowe informacje uzyskane od syndyka wraz z protokołem sporządzonym przez podatnika mogą stanowić podstawę do uznania wierzytelności za nieściągalną, bo takiej formy dokumentowania tej okoliczności rzeczywiście nie przewidują przepisy prawa. Intencją pytania podatnika było to, czy protokół sporządzony samodzielnie przez podatnika na podstawie informacji uzyskanych od syndyka co do ściągłości wierzytelności może stanowić podstawę do uznania wierzytelności za nieściągalną. Protokół taki co do zasady, jak wynika z art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., może dokumentować wskazaną okoliczność. Sąd *a quo* uznał za całkowicie dowolne i nie znajdujące oparcia w przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym stanowisko organu, że „wątpliwym się przy tym wydaje sporządzenie przez wnioskodawcę protokołu stwierdzającego, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od kwoty nieściągalnej wierzytelności, zważywszy, że wierzytelności te opiewają na kilkaset tysięcy złotych”.

Pełnomocnik DKIS wniósł skargę kasacyjną i zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 16 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że protokół sporządzony przez podatnika na podstawie informacji uzyskanych od syndyka masy upadłości stwierdzający, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty, może stanowić wystarczający dowód na nieściągalność

wierzytelności, o którym mowa w przepisie art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., i w konsekwencji uzasadnić zaliczenie nieściągalnej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty wniesiono o uchylenie orzeczenia w całości na podstawie art. 188 p.p.s.a. i oddalenie skargi spółki, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Rzeszowie oraz o zasądzenie od spółki na rzecz DKIS kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Pełnomocnik spółki nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Spór w rozpatrywanej sprawie koncentruje się na rozstrzygnięciu wątpliwości spółki dotyczących tego, czy możliwe jest w opisanym przez nią zdarzeniu przyszyć zaliczenie w ciężar kosztów uzyskania przychodów nieściągalnej wierzytelności na podstawie protokołu stwierdzającego, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty, na podstawie protokołu sporządzonego w oparciu o pismo syndyka masy upadłości wskazujące prawdopodobieństwo odzyskania wierzytelności na poziomie +/- 1%. W warstwie prawnej dotyczy on prawidłowej wykładni unormowania wynikającego z art. 16 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. Dla rekonstrukcji normy prawnej wynikającej z tych przepisów konieczne jest odniesienie się do całości regulacji zawartej w art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p., a nie tylko do jej pkt 3. Należy zatem przypomnieć, że zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem „wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2”. Art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p. stanowi, że „za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 25, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana: 1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyiciela jako odpowiadającym stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo 2) postanowieniem sądu o: a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów, lub b) umorzeniu postępowania upadłościowego, jeżeli zachodzi okoliczność wymieniona w lit. a/ lub c) zakończeniu

postępowania upadłościowego, albo 3) protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty”. Z przepisów tych wynika, że ustawodawca jako zasadę wprowadził zakaz uznawania nieściągalnych wierzytelności za koszty uzyskania przychodów. Jednocześnie w drodze wyjątku od tej zasady uznał, że niektóre z nieściągalnych wierzytelności mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, lecz po spełnieniu dwóch warunków. Po pierwsze, musiały one zostać uprzednio zarachowane do przychodów należnych. Spełnienie tego warunku nie budzi wątpliwości w świetle opisanego zdarzenia przyszłego. Po drugie, nieściągalność musi zostać udokumentowana w sposób taksatywnie określony w art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p. Wbrew twierdzeniom zawartym we wniosku interpretacyjnym, katalog z art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p. nie ma charakteru „otwartego”, czyli egzemplifikacyjnego i nie został poprzedzony sformułowaniem „w szczególności”. Dokonując wykładni art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. nie można pomijać systematyki całej jednostki redakcyjnej, w której punkt ten został umieszczony. Stanowi on bowiem jedynie fragment ust. 2, co wymaga odniesienia się do całości tekstu tego przepisu, a nie jedynie jednego z punktów. Przewidziano w nim trzy różne sytuacje związane z dokumentowaniem nieściągalności wierzytelności. Odnoszą się one po pierwsze do sytuacji, w której wdrożono postępowanie egzekucyjne dotyczące konkretnej wierzytelności, lecz okazało się ono bezskuteczne (art. 16 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.). Po drugie, gdy wobec dłużnika określonej wierzytelności wdrożono postępowanie upadłościowe, które albo nie zostało w ogóle wszczęte z uwagi na brak majątku po stronie dłużnika, albo zakończyło się bez zaspokojenia wierzytelności, a ponadto zostało zakończone jednym z enumeratywnie wymienionych w art. 16 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. postanowień sądu upadłościowego. Po trzecie, nieściągalność wierzytelności została udokumentowana protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty (art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.). Należy zauważyć, że wszystkie te trzy różne sytuacje rozdzielone zostały funktorem alternatywy wykluczającej (rozłącznej), inaczej ekskluzji – „albo”. Ma ona określone znaczenie w logice oraz w budowie tekstów prawnych, gdyż oznacza, że możliwa do zastosowania jest wyłącznie jedna z alternatywnie przewidzianych w takim przepisie norm. Tym samym wymieniony w art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. protokół dotyczący określonej wierzytelności może zostać sporządzony przez podatnika wyłącznie wówczas, gdy nie wdrożono w stosunku do niej już wcześniej postępowania egzekucyjnego lub upadłościowego w celu jej zaspokojenia. Nie można tym samym w toku trwającego postępowania

upadłościowego zastępować jednego z trzech wymienionych w art. 16 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. postanowień sądu upadłościowego protokołem sporządzonym przez samego podatnika, bez względu na rokowania co do zaspokojenia zgłoszonej do masy upadłości wierzytelności, czy stopnia prawdopodobieństwa jej zaspokojenia. Innymi słowy protokół, który może sporządzić sam podatnik w trybie art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., nie może dotyczyć wierzytelności, co do której podatnik zdecydował się na egzekucję lub którą zgłosił do masy upadłości i która została w jej toku uznana poprzez wpis na listę wierzytelności.

Ponadto z treści unormowania wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ u.p.d.o.p. i art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., a więc także z dokonanej na tej podstawie wykładni językowej wynika jednoznacznie, że do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty. Wynika z tego, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne odnosić należy do pełnej kwoty wierzytelności, którą podatnik zamierza ująć w ciężar kosztów uzyskania przychodów jako nieściągalną. Tymczasem z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że przewidywane koszty dochodzenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym odniesiono do kwoty 1% nieściągalnej wierzytelności, którą to kwotę wskazał syndyk masy upadłości jako możliwą do ewentualnego uzyskania. Wynika to z opisu zamieszczonego w pkt 76 wniosku ORD-IN, gdzie informacja o przewidywanych kosztach reprezentacji „przed syndykiem” dotyczyła jedynie wskazanego procenta należności głównej, a nie całej wierzytelności. Zgodnie zaś z literalnym brzmieniem analizowanych przepisów przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności należy odnieść do jej pełnej wysokości, a nie jedynie do kwoty, która będzie możliwa do uzyskania w ramach postępowania upadłościowego. Rozszerzanie zakresu zastosowania analizowanej normy wynikającej z art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. na wierzytelności, które zostały zgłoszone i uznane jako istniejące w postępowaniu upadłościowym, a ponadto przyjęcie, że koszty ich dochodzenia dotyczą jedynie ich 1%, nie odpowiadałoby w istocie treści przytoczonych przepisów, z których unormowanie to wynika. Przyjmując wykładnię przepisów zastosowaną przez podatnika i Sąd pierwszej instancji można by uzyskać regulację prawną o treści różnej od obowiązującej, która mogłaby dotyczyć jakichkolwiek wierzytelności, bez obowiązku ich udokumentowania w sposób wyczerpująco uregulowany w art. 16 ust. 2 pkt 1–3 u.p.d.o.p. Reasumując należy stwierdzić, że norma prawna wynikająca z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a/ i art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. nie ma zastosowania

do wierzytelności, które zostały zgłoszone przez podatnika do masy upadłości i zostały ujęte w tym postępowaniu na liście wierzytelności.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok oraz oddalił skargę na podstawie art. 188 w związku z art. 151 p.p.s.a., bowiem istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona. Organ interpretacyjny wydał zaś prawidłową interpretację indywidualną. O kosztach postępowania, na które składają się koszty postępowania kasacyjnego, orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

56

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 5 listopada 2024 r.
(II FSK 166/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Antoni Hanusz (sprawozdawca)

Sędziowie: NSA Maciej Jaśniewicz, del. WSA Alicja Polańska

Przepis art. 7b ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) oznacza, że zawarta w nim grupa podmiotów, osiągając przychody wymienione w art. 7b ust. 1 ustawy, powinna kwalifikować je jako przychody z innych źródeł, za wyjątkiem przychodów wskazanych w pkt 1 lit. a/ i f/ tego przepisu, a więc przychodów z działalności operacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 września 2021 r., w sprawie ze skargi R. sp. z o.o. z siedzibą w W., na interpretację indywidualną z dnia (...) lutego 2021 r., nr (...), w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych i na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y l i ł zaskarżony wyrok i o d d a l i ł skargę, a także na podstawie art. 203 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od R. sp. z o.o. z siedzibą w W. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej pięćset osiemdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 30 września 2021 r., III SA/Wa 785/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) uchylił zaskarżoną przez R. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka, wnioskodawca, skarżąca) interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS, organ) z (...) lutego 2021 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych.

W dniu 16 grudnia 2020 r. wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy przychody określone w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz lit. c/ 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.), które będą generowane w wyniku realizacji polityki inwestycyjnej Alternatywnych Spółek Inwestycyjnych (dalej: ASI) zarządzanych przez spółkę, nie będą przychodami z zysków kapitałowych w rozumieniu u.p.d.o.p.

We wniosku przedstawiono zdarzenie przyszłe, w którym opisano, że spółka 11 grudnia 2020 r. została wpisana do rejestru Zarządzających Alternatywnymi Spółkami Inwestycyjnymi (dalej: ZASI) prowadzonego przez Komisję Nadzoru Finansowego. W związku z tym spółka nabyła uprawnienia do zarządzania Alternatywnymi Spółkami Inwestycyjnymi stając się zarządzającym ASI. Zgodnie z definicją z art. 8a ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 95 ze zm.; dalej: ustawa o funduszach inwestycyjnych) ASI jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym, a wyłącznym przedmiotem działalności ASI jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów w celu ich lokowania w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną. Z kolei zgodnie z art. 8b ust. 1 ww. ustawy, ZASI zarządza ASI, w tym co najmniej portfelem inwestycyjnym tej spółki oraz ryzykiem. Spółka będąc ZASI zamierza zarządzać ASI poprzez dokonywanie operacji, których skutkiem będzie generowanie przychodów określonych w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ u.p.d.o.p.: „przychody z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych”. W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie: czy w świetle przedstawionych powyżej informacji przychody określone w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz lit. c/ u.p.d.o.p., które będą generowane w wyniku realizacji polityki inwestycyjnej ASI zarządzanych przez spółkę, nie będą przychodami z zysków kapitałowych w rozumieniu u.p.d.o.p.?

Zdaniem wnioskodawcy, zważywszy na treść art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. oraz na odwołania do pozostałych aktów prawnych, przychody, o których mowa

w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz lit. c/ u.p.d.o.p., będące wynikiem zarządzania ASI przez wnioskodawcę, nie będą przychodami z zysków kapitałowych w rozumieniu u.p.d.o.p. Z takim stanowiskiem wnioskodawcy nie zgodził się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i w wydanej interpretacji prawa podatkowego uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, zaś w konkluzji uzasadnienia wskazał, że alternatywnej spółki inwestycyjnej, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego, nie można uznać za instytucję finansową w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.; dalej: p.b.) w związku z art. 4 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych oraz zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz.U. UE L z 2013 r. Nr 176 str. 1 ze zm.; dalej: rozporządzenie nr 575/2013). W ocenie organu, z racji tego, iż tylko ZAFI są instytucjami finansowymi wskazanymi w dyspozycji przepisu art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p., wyłącznie one w myśl art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. winny zaliczać swoje przychody wymienione w art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a/ i f/ ww. art. 7b u.p.d.o.p.

Z takim stanowiskiem organu nie zgodził się wnioskodawca i wywiódł on skargę, którą Sąd pierwszej instancji uwzględnił i interpretację uchylił, zaś w uzasadnieniu wskazał, że skarga spółki zasługuje na uwzględnienie. WSA ustalił, że istota sporu dotyczy tego, czy przychody wymienione w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz c/ u.p.d.o.p., generowane w wyniku realizacji polityki inwestycyjnej alternatywnych spółek inwestycyjnych zarządzanych przez skarżącą zewnętrznie, mogą zostać zaliczone do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, na podstawie art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. Organ interpretacyjny uznał, że skoro alternatywna spółka inwestycyjna nie jest instytucją finansową w rozumieniu ostatnio powołanego przepisu, to tym samym skarżąca jako zarządzająca ASI musi zaliczyć wskazane przychody do przychodów z zysków kapitałowych. W ocenie Sądu pierwszej instancji jest to stanowisko błędne.

Zdaniem WSA ustawodawca przewidział dwie formy zarządzania ASI, przy czym – co istotne – wyłącznym przedmiotem działalności zewnętrznego ZASI jest właśnie zarządzanie ASI. W ocenie Sądu, skoro ustawodawca w art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. wśród instytucji finansowych wymienił ZASI, które nie mogą wykonywać żadnej innej działalności poza zarządzaniem ASI, to wykładnia prawa przedstawiona przez organ interpretacyjny prowadziłaby do niedających się zaakceptować wniosków. Zdaniem Sądu pierwszej instancji nie można twierdzić, że zewnętrzny ZASI z powodu tego, że zarządza ASI, które generują

przychody opisane w art. 7b u.p.d.o.p., nie jest instytucją finansową w rozumieniu tego przepisu tylko z tego powodu, że same ASI nie są instytucjami finansowymi. Skoro ustawodawca uznał ZASI za instytucje finansowe (poprzez odesłanie do kolejnych aktów prawnych, a w końcowej definicji ZASI wymienione są wprost), to nie można twierdzić, że wykonywanie przez ZASI działalności, do której tego rodzaju podmioty są wyłącznie uprawnione i nie mogą prowadzić żadnej innej działalności, powoduje, że tracą one przymiot instytucji finansowej. Innymi słowy, skoro z istoty ZASI wynika, że jedyną działalnością, jaką może prowadzić, jest zarządzanie ASI, to nie można z powodu tego, iż prowadzi jedyną działalność, którą przypisuje się tego rodzaju podmiotom, wykluczyć ich prawa do korzystania z ustanowionego wprost dla tego rodzaju podmiotów sposobu rozliczania podatku dochodowego. Odmiennie traktowanie ZASI zarządzających zewnętrznie od zarządzających wewnątrznie nie znajduje uzasadnienia prawnego, ponieważ – zgodnie z zasadą wykładni prawa *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – nie wolno wprowadzać rozróżnień tam, gdzie nie wprowadza ich prawodawca.

W ocenie Sądu pierwszej instancji nie można przeprowadzić prawidłowej analizy art. 7b ust. 2 w związku z art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ i c/ u.p.d.o.p. bez uwzględnienia szczególnych regulacji zawartych w przepisach ustawy o funduszach inwestycyjnych. Ustalając zakres obowiązywania normy określonej w art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. należy uwzględnić to, że działalność ZAFI jest ściśle uregulowana i ograniczona wyłącznie do konkretnych czynności, które wiążą się z czynnościami zarządczymi w odniesieniu do ASI. Prawidłowa wykładnia art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. wymaga uwzględnienia specyfiki działalności ZASI i ASI, natomiast nie jest wystarczające odwołanie się w tym zakresie do zależności występujących między spółkami (spółką z o.o. – komplementariuszem i spółką komandytową, czy spółką komandytowo-akcyjną).

W skardze kasacyjnej pełnomocnik organu wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Warszawie, na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) oraz zasądzenie na rzecz organu od strony przeciwnej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm prawem przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi Sądu pierwszej instancji, na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a., zarzucił:

– naruszenie przepisów prawa procesowego, w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, w postaci art. 141 § 4 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ oraz w związku z art. 146 § 1 p.p.s.a poprzez rozstrzygnięcie sprawy w oparciu o inny stan faktyczny niż ten, jaki organ przyjął wydając zaskarżoną

interpretację. Różnica polegała na tym, że WSA rozstrzygnął w sprawie o kwalifikacji zarządzanych przez spółkę przychodów ASI określonych w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ i c/ u.p.d.o.p. i uznał, że przyporządkowanie ich do przychodów z zysków kapitałowych jest błędne. Tymczasem wnioskodawca we wniosku o wydanie interpretacji zawarł pytanie o kwalifikację przychodów z wyżej wymienionych tytułów uzyskiwanych w wyniku polityki inwestycyjnej ASI, nie zaś spółki, dlatego też odpowiedź organu zawarta w interpretacji prawa podatkowego dotyczyła wprost zadanego pytania, nie zaś kwalifikacji przychodów uzyskiwanych przez wnioskodawcę jako zarządzającego ASI;

– naruszenie przepisów prawa procesowego, w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, tj. art. 141 § 4 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z art. 146 § 1 p.p.s.a. poprzez błędne odczytanie stanowiska zajętego przez organ interpretacyjny w wydanej interpretacji, który to błąd polegał na przypisaniu organowi poglądu, że „w ocenie Sądu nie można twierdzić, że zewnętrzny ZASI z powodu tego, że zarządza ASI, które generują przychody opisane w art. 7b u.p.d.o.p., nie jest instytucją finansową w rozumieniu tego przepisu tylko z tego powodu, że same ASI nie są instytucjami finansowymi”, gdy tymczasem w wydanej interpretacji organ jednoznacznie stwierdził, że „tylko ZAFI są instytucjami finansowymi”;

– naruszenie przepisów prawa materialnego w postaci art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b/ oraz c/, jak też art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ oraz w związku z art. 146 § 1 p.p.s.a. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie prowadzące do uznania, że przychody uzyskiwane w następstwie polityki inwestycyjnej ASI nie są przychodami kwalifikowanymi do zysków kapitałowych, gdy tymczasem właściwa subsumpcja przedstawionego zdarzenia przyszłego do stanu sprawy winna doprowadzić Sąd do wniosku, że ASI, nie będąc instytucją finansową w rozumieniu art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p., winna przychody, które prowadzona przez nią polityka inwestycyjna generuje, traktować jako przychody z zysków kapitałowych.

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

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175) prawodawca rozdzielił od dnia 1 stycznia 2018 r. przychody podatników na dwa źródła: z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł, tj. z działalności

operacyjnej. Wyodrębniając źródło przychodów z zysków kapitałowych, uregulowanych w u.p.d.o.p., prawodawca zamieścił w ustawie katalog, w którym określił przychody zaliczane do tego źródła. Katalog ten został ujęty w art. 7b u.p.d.o.p.

Przepis art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. zawiera zamknięty katalog przychodów, które należy zakwalifikować do przychodów z zysków kapitałowych. Wskazane zostały w nim poszczególne rodzaje zdarzeń prawnych, które kreują przychody podatkowe z zysków kapitałowych. Oznacza to, że wszelkie inne przychody niewymienione w tych przepisach nie będą mogły być zaliczane do tej kategorii przychodów, lecz do kategorii przychodów z działalności operacyjnej. Jednocześnie zgodnie z treścią art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. w przypadku instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 p.b. oraz podmiotów, o których mowa w art. 3 pkt 21 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 722 ze zm.), przychody wymienione w ust. 1, co do zasady, zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, a więc zalicza się do przychodów z działalności operacyjnej. Odmierna zatem kwalifikacja przychodów określonych w art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. przypisana jest wyłącznie podmiotom wymienionym w art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p.

Tym samym powyższy przepis oznacza, iż zawarta w nim grupa podmiotów osiągając przychody wymienione w art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. powinna kwalifikować je jako przychody z innych źródeł, za wyjątkiem przychodów wskazanych w pkt 1 lit. a/ i f/ tego przepisu, a więc przychodów z działalności operacyjnej. Jak już było wskazane, wśród podmiotów objętych dyspozycją przepisu art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. są m.in. instytucje finansowe, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 7 p.b. Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 7 p.b., użyte w ustawie określenie instytucja finansowa oznacza instytucję finansową, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia nr 575/2013. Powyższy przepis ustawy – Prawo bankowe odsyła w tym zakresie do art. 4 ust. 1 rozporządzenia nr 575/2013. Na podstawie art. 4 ust. 1 rozporządzenia nr 575/2013, „instytucja finansowa” oznacza przedsiębiorstwo inne niż instytucja, którego podstawową działalnością jest nabywanie pakietów akcji lub wykonywanie co najmniej jednego spośród rodzajów działalności wymienionych w pkt 2–12 i pkt 15 załącznika I do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/36/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie warunków dopuszczenia instytucji kredytowych do działalności oraz nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami kredytowymi, zmieniającej dyrektywę 2002/87/WE i uchylającej dyrektywy 2006/48/WE oraz 2006/49/WE (Dz.U. UE L z 2013 r. Nr 176 str. 338 ze zm.). Pojęcie to obejmuje finansowe spółki holdingowe, finansowe spółki holdingowe o działalności mieszanej, instytucje płatnicze w rozumieniu dyrektywy 2007/64/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 listopada 2007 r.

w sprawie usług płatniczych w ramach rynku wewnętrznego zmieniającej dyrektywy 97/7/WE, 2002/65/WE, 2005/60/WE i 2006/48/WE i uchylającej dyrektywę 97/5/WE (Dz.U. UE L z 2007 r. Nr 319 str. 1 ze zm.) i spółki zarządzania aktywami, nie obejmuje jednak ubezpieczeniowych spółek holdingowych i ubezpieczeniowych spółek holdingowych prowadzących działalność mieszaną (pkt 26).

W definicji instytucji finansowej nie mieszczą się zatem przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, lecz jedynie spółki zarządzania aktywami, czyli ZAFI, jako spółka zarządzająca AFI. Natomiast alternatywna spółka inwestycyjna nie może być uznana za instytucję finansową. Jedynie ZAFI są instytucjami finansowymi wskazanymi w dyspozycji przepisu art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. Wyłącznie ZAFI, w myśl art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p., powinny zaliczać swoje przychody wymienione w art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, a więc do przychodów z działalności operacyjnej.

Przepis art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p. nie znajduje zastosowania w analizowanej sprawie, a w konsekwencji spółka jest zobowiązana do zaliczenia przychodów wymienionych w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. do przychodów z zysków kapitałowych (w rozumieniu przywołanej ustawy), a nie z działalności operacyjnej.

Z tych względów, na podstawie art. 188 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji wyroku. O kosztach orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a.

57

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

**z dnia 6 listopada 2024 r.
(III FSK 1079/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Sławomir Presnarowicz, Bogusław Woźniak

W świetle art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.) powierzchnię użytkową budynku, stanowiącą podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy ustalać z uwzględnieniem powierzchni użytkowej wszystkich kondygnacji o różnych wysokościach, biorąc pod uwagę

procentowe przeliczniki powierzchni tych kondygnacji, w stosunku do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Górną krawędź kondygnacji na ogół wyznacza poziom sufitu, tj. dolna, widoczna z pomieszczenia część stropu wyprawiona tynkiem lub pokryta innego rodzaju wykończeniem (np. tzw. sufitem podwieszanym). Odmienna sytuacja będzie wówczas, gdy belki i inne instalacje trwale obniżające pomieszczenie zostały zagęszczane w taki sposób, że to ich dolna krawędź określa faktyczną wysokość użytkową pomieszczenia i czyni niecelowym uwzględnianie wysokości kondygnacji w danym fragmencie budynku (pomieszczenia).

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej A.B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2024 r., w sprawie ze skargi A.B. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia (...) października 2020 r., nr (...), w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2012 r. i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y l i ł zaskarżony wyrok, u c h y l i ł decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia (...) października 2020 r., nr (...), a także na podstawie art. 203 pkt 1, art. 200 i art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie na rzecz A.B. osiem tysięcy piętnaście złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 9 kwietnia 2024 r., III SA/Wa 146/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) oddalił skargę A.B. (dalej: skarżąca, strona) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie (dalej: SKO, Kolegium, organ odwoławczy) z (...) października 2020 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2012 r.

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

Decyzją z 7 grudnia 2017 r. Prezydent (...) (dalej: organ pierwszej instancji) ustalił skarżącej i jej mężowi wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za 2012 r. w kwocie 35 467 zł od nieruchomości położonej w W. przy ul. (...). Podatnicy nie wykazywali do opodatkowania w 2010 r. żadnych budowli ani ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak również zaniżali powierzchnię gruntów oraz powierzchnię użytkową budynków, toteż pismem z 10 września 2010 r. organ

wezwał do złożenia informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych (IN-10). Wyjaśnił, że jeżeli podatnik, jak w rozpoznawanej sprawie, w złożonej deklaracji (informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych) nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, termin przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej ulega wydłużeniu z 3 do 5 lat. Prezydent zaznaczył, że w złożonej informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych podatnicy nie ujawnili wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego za 2012 r., co oznaczało, że art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; dalej: o.p.) nie znajduje zastosowania w analizowanym przypadku. W tej sytuacji zastosowanie winien znaleźć § 2 wspomnianej regulacji, co przekładało się na przyjęcie oceny o obowiązywaniu 5-letniego terminu przedawnienia prawa do ustalenia wysokości przedmiotowego zobowiązania.

Decyzją z (...) października 2020 r. Kolegium utrzymało w mocy decyzję Prezydenta z 7 grudnia 2017 r. Zdaniem SKO, organ podatkowy prawidłowo stwierdził na podstawie zebranego materiału dowodowego, że podatnicy powinni mieć ustaloną wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za 2012 r. za następujące przedmioty opodatkowania:

- grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, o powierzchni 1 510,00 m² (dz. ew. nr (...) w obrębie (...));
- grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, o powierzchni 1 517,00 m² (dz. ew. nr (...) w obrębie (...));
- budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej 1 416,35 m²;
- budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o wartości 92 471,00 zł.

Organ odwoławczy wyjaśnił, że podstawę wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W ocenie organu, aby dana nieruchomość gruntowa korzystała ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, musi być zakwalifikowana w ewidencji gruntów jako „dr”. Jeżeli grunty nie zostały sklasyfikowane w stosownej ewidencji symbolem „dr”, nie może być mowy, aby zlokalizowane były na nich drogi wewnętrzne podlegające wyłączeniu od opodatkowania.

Po rozpoznaniu skargi na powyższą decyzję, wyrokiem z 24 lutego 2021 r., III SA/Wa 2343/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę podatników. Od wskazanego orzeczenia wywiedziono skargę kasacyjną, w wyniku rozpoznania której wyrokiem z 4 kwietnia 2023 r., III FSK 4434/21,

Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji z uwagi na przesłankę nieważności postępowania spowodowaną nieprawidłowym umocowaniem pełnomocnika strony.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, prawomocnym wyrokiem z 12 lipca 2023 r., w sprawie III SA/Wa 1158/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę męża skarżącej. Skarga skarżącej została pierwotnie odrzucona postanowieniem z 12 lipca 2023 r., III SA/Wa 1158/23. W wyniku kontroli instancyjnej postanowieniem z 14 grudnia 2023 r., w sprawie III FZ 433/23, Naczelny Sąd Administracyjny uchylił wskazane orzeczenie.

Oddalając skargę, Sąd pierwszej instancji podzielił ocenę organu o konieczności zastosowania w sprawie art. 68 § 2 o.p. Sporne zobowiązanie powstało w 2012 r., zaś decyzja organu pierwszej instancji została wydana 7 grudnia 2017 r., a doręczona 11 grudnia 2017 r., tj. w myśl przywołanego przepisu – przed upływem 5 lat liczonych od końca roku, w którym upłynął termin jego płatności. Sąd wskazał, że prowadzone postępowanie podatkowe wykazało nieprawidłowości w deklarowaniu podstawy opodatkowania. Podatnicy – na przestrzeni kilku lat – nie wykazywali do opodatkowania żadnych budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Dopiero w deklaracji złożonej 26 października 2010 r. zostały wykazane do opodatkowania budowle o wartości 102 711 zł, jednak bez należących do skarżącej (i jej małżonka) budynków. Sąd pierwszej instancji zaznaczył, że organy podatkowe ustaliły stan faktyczny na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków oraz innych dokumentów urzędowych, w tym na podstawie protokołu kontroli podatkowej przeprowadzonej 21–24 czerwca 2010 r.

Nie zgadzając się z zapadłym orzeczeniem, skarżąca wniosła skargę kasacyjną, w której zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie następujących przepisów:

I. na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) art. 2, 7 i 45 ust. 1 Konstytucji RP poprzez zaakceptowanie przez WSA pozbawienia podatniczki udziału w postępowaniu kontrolnym, jak i w postępowaniu podatkowym przed organem pierwszej instancji;

2) naruszenie art. 6 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności znajdującego odzwierciedlenie zwłaszcza w dyspozycjach:

- a) art. 122 o.p.,
- b) art. 180 § 1 i 188 o.p.,
- c) art. 191 o.p.;

3) pominięcie w ustaleniach Sądu art. 1a pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.;

dalej: u.p.o.l.) definiującego pojęcie „powierzchni użytkowej budynku”, poprzez nieuwzględnienie jego związku z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. odnośnie do przegród budowlanych oraz art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.; dalej: p.g.k.) poprzez zbyt dosłowną jego interpretację;

II. na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy:

1) art. 134 § 1, art. 151 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 188 oraz art. 191 o.p. polegające na bezzasadnym oddaleniu skargi w sytuacji, gdy organ nie zebrał w sprawie pełnego materiału dowodowego, a mianowicie odmówił przeprowadzenia dowodów wnioskowanych przez skarżącą i jej męża w postaci zeznań świadków, przez co ustalenia faktyczne dotyczące rzeczywistej powierzchni użytkowej budynku zostały poczynione na niepełnym materiale dowodowym, co w dalszej kolejności powoduje, że decyzja SKO została wydana z naruszeniem art. 122, art. 127, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. i powinna zostać uchylona przez WSA;

2) art. 134 § 1 i art. 141 § 4 p.p.s.a. ze względu na nierozpatrzenie wszystkich zarzutów podniesionych w skardze;

3) art. 151, art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ i art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 122 o.p. oraz art. 2 i art. 7 Konstytucji RP polegające na bezzasadnym oddaleniu skargi w sytuacji, gdy zaprezentowane w sprawie stanowisko organów podatkowych oraz sam sposób prowadzenia postępowania uchybia zasadom ogólnym wyrażonym w tych przepisach oraz konstytucyjnym zasadom demokratycznego państwa prawnego i legalizmu, w związku z czym decyzja SKO winna zostać uchylona przez WSA;

4) art. 123 w związku z art. 200 o.p. poprzez zaakceptowanie przez organ odwoławczy niezapewnienia stronie w postępowaniu przed Prezydentem możliwości wypowiedzenia się co do zebranego w sprawie materiału dowodowego, co miało istotny wpływ na wynik postępowania i tolerowanie jawnego naruszenia prawa przez WSA;

5) art. 180 § 1 o.p. poprzez akceptację przez SKO pominięcia dowodu ze świadków przez organ pierwszej instancji z powołaniem się na odmowę ich przesłuchania w postępowaniu kontrolnym z 2010 r., w którym nie uczestniczyła skarżąca, i akceptację takich działań przez Sąd;

6) art. 188 oraz 192 o.p. poprzez odmowę dopuszczenia wnioskowanych przez skarżącą dowodów ze świadków Z.Z. i L.D., na których prace powołuje się organ podatkowy;

7) art. 191 o.p. poprzez przyjęcie także przez SKO, że twierdzenia organu są udowodnione, podczas gdy w aktach postępowania pierwszoinstancyjnego brak jest postanowień o włączeniu do materiału dowodowego dokumentów,

na które następnie organ się powołał; nie wyjaśniono, skąd jako podstawę opodatkowania organ przyjął powierzchnię budynków w wielkości 1 416,35 m², skoro nie odliczono powierzchni przegród budowlanych oraz nie podano, czy obliczając powierzchnię użytkową budynku uwzględniono zamontowane pod sufitem na stałe rury i inne urządzenia, ze wskazaniem, że mają one charakter trwałe, a nie tymczasowy; brak informacji, czy podczas obliczania powierzchni użytkowej wyznaczano tzw. „wirtualne ściany”;

8) art. 190 p.p.s.a. poprzez nieuwzględnienie wykładni przepisów dokonanej przez NSA w postanowieniu w odniesieniu do pozbawienia strony prawa uczestniczenia w postępowaniu kontrolnym, z którego materiały włączono do postępowania podatkowego.

Przy tak sformułowanych zarzutach kasacyjnych skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania lub o uchylenie wyroku i merytoryczne rozpoznanie skargi. Wniesiono także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych. Pismem z 15 lipca 2024 r. skarżąca wniosła o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

Kolegium nie skorzystało z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skargę kasacyjną oparto na usprawiedliwionych podstawach. Spór w sprawie odnosi się do ustalenia skarżącej i jej mężowi wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2012 r. od nieruchomości położonej w W. przy ul. (...).

Przypomnieć przy tym wypada, że WSA w Warszawie wyrokiem z 24 lutego 2021 r., III SA/WA 2343/20, oddalił skargę skarżącej i jej męża na decyzję SKO w Warszawie z (...) października 2020 r. Od wyroku tego skarżąca wywiodła skargę kasacyjną, w której sformułowane zostały zarzuty w dużej części pokrywające się z zarzutami będącymi przedmiotem oceny przez Naczelny Sąd Administracyjny. Sąd ten wyrokiem z 4 kwietnia 2023 r., III FSK 4434/21, uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie, biorąc pod uwagę z urzędu nieważność postępowania (art. 183 § 1 p.p.s.a.). Stwierdzenie nieważności postępowania nastąpiło z uwagi na brak pełnomocnictwa wymaganego na etapie postępowania, a zatem uwzględniono z urzędu przesłankę, o której mowa w art. 183 § 2 pkt 2 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku z 4 kwietnia 2023 r. podkreślił zarazem, że uczyniło to przedwczesnym odnoszenie się do zarzutów skargi kasacyjnej, akcentując, że po ewentualnym

uzupełnieniu braku skargi należy w całości i od początku przeprowadzić kontrolę zaskarżonej decyzji.

Zdaniem rozpatrującego niniejszą sprawę składu orzekającego, dopełnienie wskazanego obowiązku spowodowało niejako „odżycie” pierwotnej skargi kasacyjnej, a co za tym idzie – konieczność oceny podniesionych w niej zarzutów naruszenia tak regulacji procesowych, jak i materialnoprawnych. Wobec jasnych wytycznych sformułowanych w uzasadnieniu wyroku NSA z 4 kwietnia 2023 r., odniesienie się do nich przez Sąd pierwszej instancji ponownie rozpoznający sprawę oznacza właściwą realizację obowiązku wynikającego z art. 190 p.p.s.a. Przez ocenę prawną, o której mowa w tym przepisie, Naczelny Sąd Administracyjny rozumie tu również osąd prawnej wartości sprawy, który winien dotyczyć zarówno ustaleń stanu faktycznego, jak i poprawności wykładni przepisów prawa materialnego i procesowego (zob. też wyrok WSA we Wrocławiu z 21 listopada 2024 r., I SA/Wr 645/24).

Naczelny Sąd Administracyjny aprobuje pogląd Sądu pierwszej instancji odnośnie do nieprzedawnienia zobowiązania podatkowego za 2012 r., jeżeli wszakże wykazane zostanie w toku postępowania podatkowego zaistnienie którejkolwiek z przesłanek wymienionych w art. 68 § 2 o.p. Nie ulega wątpliwości, że sporne zobowiązanie podatkowe jest zobowiązaniem, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Powstaje ono z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Zastosowanie wobec tego znajduje zasada wyrażona w art. 68 § 1 o.p., zgodnie z którą zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 tej ustawy, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Od reguły tej są jednak wyjątki przewidziane w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p. W myśl tego przepisu, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego (pkt 1) lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (pkt 2), zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wydłużenie zatem okresu wydania (i doręczenia) decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, a w efekcie powstania obowiązku podatkowego, z 3 do 5 lat wymaga wykazania, że podatnik nie złożył deklaracji we właściwym terminie lub nie ujawnił danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, przez co należy również rozumieć sytuację, w której wskazane dane są nieprawdziwe. Naczelny Sąd Administracyjny podziela przy tym zapatrywania prezentowane w judykaturze, według których nie można z treści art. 68 § 2 pkt 2 o.p. wyinterpretować stanowiska,

jakoby posiadanie przez organ podatkowy wszelkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, pozyskanych w innych postępowaniach, wyłączało przedłużenie materialnoprawnego terminu do doręczenia decyzji ustalającej. Dla zastosowania tego przepisu istotne jest jedynie ustalenie, czy podatnik poinformował organ podatkowy o wszelkich niezbędnych danych pozwalających na prawidłowe ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. Gdy w informacji podano dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, oczywistym jest, że nie ujawniono danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (zob. m.in. wyroki z 5 lipca 2019 r., II FSK 2995/18, czy z 10 lutego 2022 r., III FSK 4869/21). Zdaniem rozpatrującego sprawę sądu orzekającego, nakazu zastosowania art. 68 § 2 pkt 2 o.p. nie przekreśla również sytuacja, w której przyjęte początkowo przez organ podatkowy dane, niezbędne do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, okazały się błędne, a prawidłowe zostały określone dopiero w wyniku ponownego rozpoznania sprawy, po dokonanej kontroli sądownoadministracyjnej, jeżeli podane przez podatnika w deklaracji informacje są w dalszym ciągu wadliwe, a ustalona na ich podstawie wysokość zobowiązania podatkowego została zaniżona.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny nie zgadza się ze stanowiskiem SKO w Warszawie, zaaprobowanym przez Sąd pierwszej instancji, w zakresie bezwzględного związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków oraz braku możliwości uwzględniania przez organy podatkowe innej podstawy wymiaru podatku od nieruchomości aniżeli wynikająca z tej ewidencji. Poza sporem pozostaje, że zgodnie z art. 21 ust. 1 p.g.k. podstawę wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Rację ma również Kolegium, że z przepisu tego wynika, iż ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym źródłem informacji faktycznych wykorzystywanych w postępowaniach administracyjnych, w tym również w postępowaniu podatkowym. Naczelny Sąd Administracyjny nie zgadza się jednak ze stwierdzeniem organu, jakoby „od tej reguły nie zostały przewidziane żadne wyjątki”.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dość powszechnie przyjmowany jest pogląd, w świetle którego – stosownie do przywołanej regulacji – organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz winien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (zob. m.in. uchwała sądu siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r., II FPS 1/09). Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji gruntu (budynku) dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości decyduje nie tyle sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje (przeznaczenie) wskazane w ewidencji gruntów i budynków.

Jednakże, na co również zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, m.in. w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2013 r., II FPS 2/13, wskazana reguła związania danymi ewidencyjnymi w pewnych przypadkach może zostać w ramach postępowania podatkowego podważona, nawet bez potrzeby uprzedniej zmiany samej ewidencji. Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy oparcie się na danych ewidencyjnych pozostawałoby w sprzeczności z innymi bezwzględnie obowiązującymi regulacjami prawnymi (np. zawartymi w ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece; Dz.U. z 2023 r. poz. 1984 ze zm.) lub też musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku. Rozpatrujący niniejszą sprawę skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zdania, że uwzględniając kryterium mocy wiążącej ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości, tj. ustalenia elementów przedmiotowych i podmiotowych zobowiązania podatkowego, zawarte w niej informacje można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (dopóki ewidencja nie zostanie zmieniona w przewidzianym prawem trybie administracyjnym, dane te nie mogą być przez organ w toku postępowania podatkowego samodzielnie korygowane). Drugą kategorię stanowią natomiast informacje o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być przy wymiarze podatku weryfikowana przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów procesowych (art. 180 § 1 w związku z art. 194 § 3 o.p.).

Do pierwszej grupy zaliczyć można dane ewidencyjne wskazujące położenie, granice i powierzchnię gruntów oraz rodzaj użytków gruntowych i klasy gleboznawcze, a w odniesieniu do budynków i lokali stanowiących odrębny przedmiot własności – także informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia oraz funkcji użytkowych.

W drugiej grupie znajdują się z kolei: po pierwsze – dane dotyczące tych elementów przedmiotowych, które zostały wskazane w ustawie podatkowej (jako podlegające opodatkowaniu bądź nie), jednocześnie w odniesieniu do których przepisy dotyczące prowadzenia ewidencji gruntów i budynków nie przewidują oznaczenia stosownym, skonkretyzowanym symbolem (zob. wyżej przywołana uchwała z 18 listopada 2013 r., II FPS 2/13), po drugie zaś – dane dotyczące zlokalizowanych na działce gruntu budynków, które w rzeczywistości nie istnieją (zob. wyrok NSA z 5 czerwca 2014 r., II FSK 1647/12) lub których faktyczna powierzchnia podlegająca opodatkowaniu różni się od wskazanej w ewidencji. Ewidencja gruntów nie może również przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie,

zgodnie z rękojmą wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy w pierwszej kolejności uwzględniać wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkowania wieczystego). Rękojmia ta jest natomiast wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi, dotyczących właśnie opisu nieruchomości.

W przypadku danych z ewidencji gruntów i budynków nie mających charakteru bezwzględnie wiążącego, informacje w niej zawarte korzystają jedynie z domniemania prawdziwości. Ewidencja gruntów i budynków ma walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p., co w odniesieniu do powyższych wskazanych danych nie wyklucza możliwości ich kwestionowania w trybie przewidzianym w art. 194 § 3 o.p. Tym samym w sytuacji, gdy podatnik w postępowaniu podatkowym podważa przyjętą przez organy do podstawy opodatkowania powierzchnię użytkową budynku, wskazując zarazem na dowody pokazujące rzeczywistą powierzchnię (lub źródła ich przeprowadzenia), organ podatkowy nie może uchylić się od obowiązku weryfikacji danych zawartych w ewidencji gruntów pod kątem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnej z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przeciwny pogląd oznacza nieuprawnione nadanie prymatu art. 21 ust. 1 p.g.k. nad jednoznaczną wypowiedzią legislatora w ustawie podatkowej (art. 4 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.), której przepisy precyzują sposób ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa. Definicja legalna powierzchni użytkowej budynku lub jego części uregulowana została natomiast w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. W myśl tego przepisu powierzchnię tę stanowi powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Zapisy zawarte w ewidencji gruntów i budynków nie mogą podważać i wyłączać stosowania wymienionych przepisów ustawy podatkowej, jeżeli podatnik w postępowaniu podatkowym kwestionuje poprawność tych danych.

W efekcie za zasadne uznać należy sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty dotyczące naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 1a ust. 1 pkt 5 tejże ustawy poprzez nieuwzględnienie wynikającego z ich treści sposobu ustalenia powierzchni użytkowej budynku i nieodliczenie powierzchni przegród budowlanych oraz brak odniesienia się do skutków trwałego obniżenia części powierzchni budynku przez weryfikację stwierdzeń strony o zamontowaniu pod sufitem stałych rur i innych urządzeń, które powodują obniżenie wysokości części lokalu, co w konsekwencji wiązać się może z zastosowaniem różnych stawek opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 2 u.p.o.l., powierzchnię pomieszczeń lub ich

części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się. Owo trwałe obniżenie wysokości może dotyczyć całości lub części lokalu na skutek zamontowania belek stropowych, rur i instalacji obniżających wysokość określonej części budynku w sposób stały, proporcjonalnie do ich fizycznej szerokości i długości. Naczelny Sąd Administracyjny w tym składzie aprobuje pogląd prezentowany w literaturze, zgodnie z którym „należy ustalać powierzchnię fizyczną poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości. Następnie stosować jej procentowe przeliczniki z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. po to, aby ustalić podstawę opodatkowania kondygnacji. Powierzchnia użytkowa kondygnacji stanowiąca podstawę opodatkowania powstaje – w przypadku kondygnacji o różnych wysokościach – po zsumowaniu powierzchni fizycznych poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości, po uwzględnieniu wspomnianych procentowych przeliczników” (zob. L. Eteł, *Obliczanie powierzchni użytkowej budynków z uwzględnieniem wysokości w świetle. Glosa do wyroku NSA z 24 maja 2022 r. (sygn. akt III FSK 590/21)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 11, s. 41–43). Z odmienną sytuacją będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy belki i inne instalacje trwałe obniżające pomieszczenie zostały zagęszczone w taki sposób, że to ich dolna krawędź wyznacza faktyczną wysokość użytkową pomieszczenia i czyni niecelowym uwzględnianie wysokości kondygnacji w danym fragmencie budynku.

Brak poczynienia ustaleń w tym zakresie przez organ i niedostrzeżenie tego przez Sąd pierwszej instancji uzasadniają powiązane z właściwymi przepisami ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zarzuty naruszenia regulacji procesowych, takich jak art. 122, art. 187 § 1, art. 188 oraz 192 o.p.

Zgodnie z art. 188 p.p.s.a., w brzmieniu obowiązującym od 15 sierpnia 2015 r., Naczelny Sąd Administracyjny w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej, uchylając zaskarżone orzeczenie, rozpoznaje skargę, jeżeli uzna, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona. Uznając, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok Sądu pierwszej instancji oraz uchylił decyzję organu odwoławczego. W toku ponownego postępowania organ odwoławczy uwzględni wskazania i ocenę prawną wynikającą z niniejszego wyroku. Koniecznym może okazać się wykonanie pomiarów budynku pozwalających na ustalenie podstawy opodatkowania w sposób zgodny z art. 4 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. oraz art. 4 ust. 2 tej ustawy.

O kosztach postępowania sądowego, na które składają się koszty postępowania kasacyjnego oraz koszty postępowania przed Sądem pierwszej instancji, orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1, art. 200 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

58

**POSTANOWIENIE
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 14 listopada 2024 r.
(II GSK 2220/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Andrzej Skoczylas

Prokurator pozbawiony karą dyscyplinarną prawa do stanu spoczynku nie może samodzielnie sporządzić skargi kasacyjnej z pominięciem przymusu adwokacko-radcowskiego, o którym mowa w art. 175 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935).

Naczelny Sąd Administracyjny o d r z u c i ł skargę kasacyjną T.O. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 grudnia 2023 r. w sprawie ze skargi T.O. na decyzję Ministra Sprawiedliwości z dnia (...) maja 2023 r., nr (...), w przedmiocie sprzeciwu wobec wpisu na listę adwokatów, na podstawie art. 180 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) oraz na mocy art. 232 § 1 pkt 1 powyższej ustawy z a s ą d z i ł zwrot ze środków budżetowych Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na rzecz T.O. sto złotych tytułem zwrotu kosztów uiszczonego wpisu od skargi kasacyjnej.

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 6 grudnia 2023 r., VI SA/Wa 4590/23, oddalił skargę T.O. (dalej: skarżący) na decyzję Ministra Sprawiedliwości (dalej: organ) z (...) maja 2023 r. w przedmiocie sprzeciwu wobec wpisu na listę adwokatów.

Działając w imieniu własnym T.O. wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku, sporządzając ją osobiście w oparciu o art. 175 § 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.). Wyrok WSA zaskarżył w całości, wnosząc o jego uchylenie oraz o uchylenie zaskarżonej decyzji, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego

rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, ze względu na naruszenie prawa materialnego i procesowego, które miało wpływ na treść wyroku.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniosł o jej odrzucenie w związku z naruszeniem art. 175 § 1 p.p.s.a. W przypadku braku uwzględnienia powyższego wniosku organ wniosł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości, a także o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności należy wskazać, że skuteczne wniesienie skargi kasacyjnej oraz zainicjowanie na jej podstawie postępowania sądowoadministracyjnego przed sądem drugiej instancji uzależnione jest od spełnienia warunków wynikających z przepisów ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Obowiązek ustalenia, czy skarga kasacyjna spełnia wymogi skutecznego środka odwoławczego, spoczywa zarówno na wojewódzkim sądzie administracyjnym (art. 178 p.p.s.a), jak i na Naczelnym Sądzie Administracyjnym (art. 180 p.p.s.a.). Stosownie bowiem do treści art. 180 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny odrzuci skargę kasacyjną, jeżeli ulegała ona odrzuceniu przez wojewódzki sąd administracyjny, albo zwróci ją temu sądowi w celu usunięcia dostrzeżonych braków.

W przedmiotowej sprawie skarżący wniosł osobiście sporządzoną i podpisaną skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji uznając, że posiada uprawnienie do dokonania tej czynności procesowej na mocy art. 175 § 2 p.p.s.a. Zgodnie bowiem z treścią tego przepisu, przymusu adwokacko-radcowskiego określonego w § 1 art. 175 p.p.s.a. nie stosuje się, jeżeli skargę kasacyjną sporządza sędzia, prokurator, notariusz, radca Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej albo profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych, będący stroną, jej przedstawicielem lub pełnomocnikiem, albo jeżeli skargę kasacyjną wnosi prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka. Przy czym należy mieć na uwadze, że sytuacja zwolnienia z przymusu adwokacko-radcowskiego przewidziana w art. 175 § 2 p.p.s.a. odnosi się również do prokuratora w stanie spoczynku, bowiem prokurator w stanie spoczynku zachowuje dalej tytuł prokuratora, jest obowiązany dochować godności prokuratorskiej, odpowiada dyscyplinarnie i w zasadzie nie może podjąć zatrudnienia, a więc posiada większość uprawnień i obowiązków takich, jak prokurator w czynnej służbie (zob. wyrok NSA z 31 maja 2005 r., II GSK 57/05). W przywołanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przepis art. 175 § 2 p.p.s.a. określający krąg podmiotów zwolnionych z przymusu adwokacko-radcowskiego obowiązującego przy sporządzaniu skargi kasacyjnej obejmuje także prokuratora w stanie spoczynku.

Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu z urzędu jednak wiadomo, że skarżący w dniu sporządzenia skargi kasacyjnej we własnym imieniu był pozbawiony prawa do stanu spoczynku wraz z prawem do uposażenia. Jak wynika bowiem z orzeczeń wydanych w postępowaniu dyscyplinarnym prowadzonym wobec skarżącego, Sąd Najwyższy postanowieniem z (...) listopada 2022 r., sygn. akt (...), oddalił kasację skarżącego T.O. – prokuratora Prokuratury (...) w B. w stanie spoczynku od orzeczenia Odwoławczego Sądu Dyscyplinarnego dla Prokuratorów przy Prokuratorze Generalnym z (...) marca 2018 r., sygn. akt (...), utrzymującego w mocy orzeczenie Sądu Dyscyplinarnego przy Prokuratorze Generalnym z (...) stycznia 2017 r., sygn. akt (...), którym uznano T.O. za winnego przewinienia dyscyplinarnego stanowiącego uchybienie godności sprawowanego urzędu i wymierzono mu karę pozbawienia prawa do stanu spoczynku wraz z prawem do uposażenia.

Tym samym, przed przystąpieniem do rozpoznania niniejszej skargi kasacyjnej rozstrzygnąć należało, czy skarga kasacyjna spełnia ustawowe wymogi niezbędne do skutecznego wniesienia ww. środka zaskarżenia, tj. czy skarga kasacyjna sporządzona przez skarżącego osobiście, będącego uprzednio prokuratorem w stanie spoczynku, któremu mocą orzeczenia sądu dyscyplinarnego odebrano prawo do stanu spoczynku, spełniała wymóg z art. 175 § 1 p.p.s.a.

Skoro, jak już wskazano powyżej, skarżący został mocą prawomocnych orzeczeń pozbawiony prawa do stanu spoczynku, należało stwierdzić, iż wskutek procedury dyscyplinarnej utracił on tytuł prokuratora w stanie spoczynku, a tym samym utracił uprawnienie do samodzielnego sporządzenia skargi kasacyjnej, z pominięciem przymusu adwokacko-radcowskiego, o którym mowa w art. 175 § 1 p.p.s.a. Skarżący, jako prokurator w stanie spoczynku, pozbawiony jednak karą dyscyplinarną prawa do stanu spoczynku, chcąc zaskarżyć kasacyjnie orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego powinien skorzystać z pomocy czynnego zawodowo adwokata lub radcy prawnego, aby wnoszony środek zaskarżenia spełniał wymóg z art. 175 § 1 p.p.s.a., warunkujący skuteczność zainicjowania postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Samodzielne sporządzenie i podpisanie skargi kasacyjnej przez skarżącego warunkowi temu uchybiało, w konsekwencji czego czyniło tak wniesioną skargę kasacyjną niedopuszczalną z przyczyn formalnych.

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 180 p.p.s.a., postanowił jak w sentencji. O zwrocie wpisu sądowego uiszczonego od skargi kasacyjnej orzeczono na podstawie art. 232 § 1 pkt 1 p.p.s.a.

59

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 28 listopada 2024 r.
(III FSK 1419/23)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Bogusław Dauter, del. WSA Krzysztof Przasnyski*

W stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. do 31 grudnia 2024 r. za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.) mogły być uznane wyłącznie części budowlane kolejek linowych i wyciągów narciarskich.

Przez części budowlane, wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane urządzeń technicznych, należy rozumieć fragment obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy, wytworzony lub zmontowany z wyrobów budowlanych, będący wynikiem robót budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej P. S.A. z siedzibą w W. (dawniej: P. S.A. z siedzibą w L.) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 maja 2023 r., w sprawie ze skargi Prokuratora Okręgowego w Bielsku-Białej na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bielsku-Białej z dnia (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2019 r. i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y l i ł zaskarżony wyrok i o d d a ł i ł skargę.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 26 maja 2023 r., I SA/Gl 199/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) uchylił za skarżoną przez Prokuratora Okręgowego w Bielsku-Białej (dalej: skarżący) decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bielsku-Białej (dalej: SKO,

Kolegium, organ odwoławczy) z (...) września 2022 r., nr (...), w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2019 r.

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

P. S.A. z siedzibą w W. (dawniej w L.; dalej: spółka) wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2019 r. oraz jej zwrot, załączając do wniosku korektę deklaracji podatkowej. Wnioskiem objęto „Kolej linową wyprzęgową z krzesłami 6-osobowymi” (dalej: kolej linowa), która do tej pory była opodatkowana jako budowla od pełnej jej wartości początkowej, obejmującej zarówno wartość urządzeń technicznych, jak i części budowlanych.

Decyzją z 8 kwietnia 2022 r. Wójt Gminy I. (dalej: organ, organ pierwszej instancji) odmówił spółce stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2019 r. w kwocie 197 173 zł.

Po rozpoznaniu odwołania Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bielsku-Białej uchyliło decyzję organu pierwszej instancji i stwierdziło nadpłatę w podatku od nieruchomości w wysokości wskazanej we wniosku. Decyzja Kolegium opierała się na analizie zmiany przepisów prawa budowlanego, w szczególności zmianie definicji „objektu budowlanego”, po nowelizacji ustawy – Prawo budowlane z 2015 r. (ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. z 2015 r. poz. 443; dalej: nowelizacja z 2015 r.).

SKO wskazało, że przed nowelizacją definicja obiektu budowlanego obejmowała całość techniczno-użytkową, w skład której wchodziły zarówno elementy budowlane, jak i urządzenia techniczne. Po nowelizacji z 28 czerwca 2015 r. ustawodawca zrezygnował z uznawania urządzeń technicznych za część obiektu budowlanego, a jednocześnie wprowadził pojęcie, zgodnie z którym obiekt budowlany może być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a urządzenia techniczne traktowane są odrębnie. Zatem urządzenia techniczne, jeśli nie są wolnostojące, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że stanowią część budowlaną lub są posadowione na fundamencie, co zmienia ich kwalifikację na elementy budowlane.

Kolegium wskazało, że zmiana ta miała na celu usunięcie przesłanki całości techniczno-użytkowej z definicji obiektu budowlanego, a zamiast tego wprowadzono pojęcie budowli wzniesionej z użyciem wyrobów budowlanych. Urządzenia techniczne są więc traktowane odmiennie, stanowiąc odrębne elementy, a tylko te z nich, które mają części budowlane (np. fundamenty), mogą być traktowane jako obiekty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W kontekście kolei linowej Samorządowe Kolegium Odwoławcze stwierdziło, że obiekt ten składa się z części budowlanych i urządzeń technicznych.

Części budowlane (np. podpory, konstrukcje stalowe) podlegają opodatkowaniu jako budowle, natomiast urządzenia techniczne (np. liny, pojazdy, jednostki napędowe) nie są opodatkowane, chyba że mają części budowlane. Kolegium powołało się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, które potwierdza, że urządzenia techniczne nie stanowią już części obiektu budowlanego, chyba że mają charakter budowlany (np. fundamenty).

Ponadto, odwołując się do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, Kolegium zauważyło, że zmiana w definicji obiektu budowlanego wpłynęła na zakres opodatkowania. Zgodnie z nowymi przepisami urządzenia techniczne (takie jak koleje linowe) nie są traktowane jako budowle sportowe, mimo że pełnią funkcje związane z rekreacją lub sportem. W ocenie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bielsku-Białej tylko części budowlane kolei linowej podlegają opodatkowaniu, natomiast urządzenia techniczne traktowane są jako odrębne elementy, które nie podlegają opodatkowaniu, chyba że posiadają elementy budowlane, takie jak fundamenty.

W odniesieniu do wartości opodatkowania Kolegium przyjęło wartość wskazaną przez podatnika, ponieważ organ pierwszej instancji nie zgłosił zastrzeżeń co do jej prawidłowości. Samorządowe Kolegium Odwoławcze uznało, że spór dotyczył tylko kwalifikacji obiektu do opodatkowania, a nie jego wartości, która została prawidłowo określona przez podatnika. Gdyby jednak wartość była nieokreślona lub nieodpowiednia, organ mógłby powołać biegłego w celu wyceny.

Nie zgadzając się z decyzją organu odwoławczego, Prokurator Okręgowy w Bielsku-Białej złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego, w tym błędną wykładnię przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.; dalej: Prawo budowlane) oraz ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.). Skarżący uważa, że koleje i wyciągi narciarskie powinny być traktowane jako „budowle sportowe” w całości, a nie tylko w zakresie ich części budowlanych (fundamentów), które stanowią jedynie elementy urządzeń technicznych. Z tego powodu, zdaniem Prokuratora Okręgowego, należy je opodatkować na podstawie pełnej wartości, a nie tylko wartości fundamentów.

Prokurator podkreślił, że definicja „budowli” zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje nie tylko same budowle, ale także urządzenia techniczne, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. W tym przypadku urządzenia techniczne związane z wyciągami i kolejami linowymi powinny być traktowane jako część budowli, ponieważ umożliwiają one prawidłowe funkcjonowanie tych obiektów. Prokurator

powołał się również na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., w sprawie P 33/09, w którym wskazano, że obiekty takie jak wyciągi narciarskie są budowlami sportowymi i powinny być opodatkowane w całości.

Prokurator zwrócił również uwagę, że zmiana definicji „całości techniczno-użytkowej” w Prawie budowlanym w wyniku nowelizacji nie oznacza, że urządzenia techniczne, takie jak te w wyciągach narciarskich, przestają pełnić rolę istotnej części budowli. Chociaż wcześniejsza definicja wymagała, by urządzenia techniczne tworzyły całość z budowlą w sensie użytkowym, obecna definicja nie wyklucza traktowania tych urządzeń jako części obiektu budowlanego, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zatem nawet po nowelizacji przepisy wciąż pozwalają uznać takie urządzenia techniczne jak napędy czy mechanizmy transportowe za integralną część budowli, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Prokurator odniósł się również do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 lipca 2019 r., II FSK 2693/17, w którym NSA uznał, że urządzenia techniczne nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, co zdaniem skarżącego jest błędne, ponieważ Naczelny Sąd Administracyjny zignorował różnice w definicjach używanych w przepisach Prawa budowlanego i u.p.o.l. Podkreślił, że przepisy dotyczące dozoru technicznego urządzeń transportu linowego (np. kolejek linowych) nie mają znaczenia w kontekście ustalania przedmiotu opodatkowania, ponieważ są to przepisy o charakterze technicznym, a nie podatkowym.

Na koniec Prokurator powołał się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 listopada 2020 r., II FSK 1317/20, w którym stwierdzono, że transformatory stanowią niezbędny element sieci elektroenergetycznej, a ich wymontowanie uniemożliwiłoby dostarczanie energii. Podobnie, urządzenia techniczne w kolejkach linowych, choć w sensie budowlanym są osobnymi elementami, pełnią kluczową funkcję w zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania całej budowli (kolejki linowej). Zatem w ocenie Prokuratora, te urządzenia techniczne, jak napędy czy maszyny, należy traktować jako część budowli w sensie podatkowym i opodatkować je łącznie z fundamentami, które stanowią ich techniczne wsparcie. W odpowiedzi na skargę spółka wniosła o jej oddalenie.

WSA uznał skargę za zasadną stwierdzając, że zaskarżona decyzja organu odwoławczego naruszała zarówno przepisy proceduralne, jak i materialne, mające istotny wpływ na rozstrzygnięcie. Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na błędną kolejność działań organu odwoławczego, który najpierw przyjął założenie, że elementy infrastruktury kolejki linowej nie podlegają opodatkowaniu, a dopiero potem szukał dowodów na potwierdzenie tego założenia, ignorując część materiału dowodowego zgromadzonego przez organ

pierwszej instancji. Prawidłowy proces procedowania powinien polegać najpierw na pełnej ocenie materiału dowodowego, a dopiero potem na zastosowaniu właściwych norm prawa materialnego. W wyniku tego błędu organ odwoławczy pominął istotne dowody, takie jak dokumenty związane z pozwoleniami na budowę, zezwoleniami na eksploatację oraz protokoły odbioru, które były kluczowe dla ustalenia, że cała kolej linowa, a nie tylko jej części budowlane, powinna być traktowana jako budowla podlegająca opodatkowaniu. WSA uznał, że konieczne jest uwzględnienie zarówno elementów budowlanych, jak i urządzeń technicznych zapewniających funkcjonowanie obiektu jako całości w kontekście jego przeznaczenia.

Sąd pierwszej instancji przyjął, że kolejka linowa, będąca obiektem sportowym i rekreacyjnym, stanowi budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego oraz u.p.o.l. Powołując się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, że całość obiektu budowlanego, czyli zarówno elementy budowlane, jak i instalacje techniczne niezbędne do jego funkcjonowania, podlegają opodatkowaniu. Organ odwoławczy, który rozdzielił elementy budowlane i techniczne, błędnie wyłączył z opodatkowania te ostatnie, ignorując ich rolę w zapewnieniu funkcjonalności całej kolejki linowej. WSA wskazał, że zmiana definicji obiektu budowlanego w 2015 r. wprowadziła nowe kryteria opodatkowania, w których ważne jest uwzględnienie instalacji jako integralnej części budowli. W kontekście tej zmiany WSA uznał, że pominięcie tych elementów w decyzji organu odwoławczego prowadziło do nieprawidłowej kwalifikacji przedmiotu opodatkowania. W efekcie Sąd pierwszej instancji uchylił decyzję organu odwoławczego, nakazując uwzględnienie pełnego zakresu elementów infrastruktury kolejki linowej w podstawie opodatkowania.

Nie zgadzając się z zapadłym orzeczeniem, spółka P. S.A. wniosła skargę kasacyjną, w której zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie następujących przepisów:

I. na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie przepisów postępowania, którym uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) w związku z art. 87 ust. 1 w związku z art. 217 Konstytucji RP poprzez jego niezastosowanie, co w konsekwencji doprowadziło do rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika, co stoi w sprzeczności z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r., SK 14/21, który wprost stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest niezgodny z Konstytucją i uchylił jego moc obowiązującą, co zdaniem spółki

potwierdza, że wykładnia powyższego przepisu nie usuwa wszystkich wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (również w zakresie kolei linowych), co powinno skutkować wydaniem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika i utrzymaniem w mocy decyzji SKO;

2) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p. poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji SKO i bezpodstawne jej uchylenie w sytuacji, w której decyzja ta nie została wydana w warunkach naruszenia przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy (rzekomego naruszenia przepisów postępowania dowodowego, w tym art. 187 § 1, art. 191 o.p.), podczas gdy decyzja SKO powinna zostać utrzymana w mocy m.in. na podstawie zgromadzonych w sprawie dowodów w postaci decyzji o pozwoleniu na budowę i pozwoleniu na użytkowanie, stanowiących dokumenty urzędowe zgodnie z art. 194 § 1 o.p.;

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

1) art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy Prawo budowlane w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r., SK 14/21, poprzez błędną wykładnię i w rezultacie niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że kolej linowa w całości stanowi obiekt budowlany, podczas gdy obiektem budowlanym jest jedynie część budowlana urządzeń technicznych kolei linowej.

W świetle tak sformułowanych zarzutów kasacyjnych skarżąca wniosła o uchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji w całości oraz rozpoznanie skargi poprzez oddalenie skargi, a także zasądzenie na rzecz spółki od skarżącego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych, zarówno przed Sądem pierwszej instancji, jak i w postępowaniu kasacyjnym. Spółka wniosła alternatywnie o uchylenie wyroku w całości oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, jeżeli istota sprawy nie zostanie uznana za dostatecznie wyjaśnioną, a także o zasądzenie na rzecz spółki od skarżącego zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego. Spółka wniosła nadto o przeprowadzenie rozprawy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Prokurator Okręgowy w Bielsku-Białej wniosł o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna, jako oparta na usprawiedliwionych podstawach, zasługiwała na uwzględnienie.

Spór w sprawie koncentrował się na ustaleniu, czy kolej linowa stanowi łącznie budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3

pkt 3 Prawa budowlanego i w konsekwencji podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako całość. Co istotne, sprawa dotyczy określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2019 r. Problem prawny wiąże się zatem z koniecznością identyfikacji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wskazana regulacja nie stanowi pełnej definicji przedmiotu opodatkowania w postaci budowli. Jej zupełne ustalenie wymaga sięgnięcia do „przepisów prawa budowlanego”, którymi w analizowanym przypadku są przepisy ustawy – Prawo budowlane. Zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku katalog budowli określony w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W świetle standardu interpretacyjnego tego przepisu, wyznaczonego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09, katalog ów dla celów podatkowych ma charakter zamknięty. W przepisie tym wymieniono m.in.:

- budowle sportowe;
- części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń).

Jak już zaznaczono na wstępie, rozpatrywana sprawa podatkowa dotyczy roku 2019. Natomiast w realiach prawnych istniejących do 27 czerwca 2015 r. pojęcie budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego należało odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego określoną w art. 3 pkt 1 lit. b/ tej ustawy. Stosownie do tego ostatniego przepisu przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Potwierdzenie, czy dany obiekt stanowi budowlę (jaki jest zakres tego pojęcia) w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., wymagało zatem:

- 1) wykluczenia możliwości kwalifikowania takiego obiektu do kategorii budynków oraz obiektów małej architektury;
- 2) ustalenia, czy spełnia on kryteria obiektu budowlanego określone w art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, oraz uwzględnienia wszystkich elementów składających się na całość techniczno-użytkową (wraz z instalacjami i urządzeniami);
- 3) potwierdzenia, że określony obiekt objęty jest wprost katalogiem wymienionym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Zwrot legislacyjny „całość techniczno-użytkowa” oraz szerzej „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” powinien być w taki

sposób rozumiany, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą (zob. m.in. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 10 października 2022 r., III FPS 2/22). Zauważyć przy tym należy, że definiując znaczenie zwrotu „całość techniczna” nie należy dokonywać tego przez pryzmat pojęcia powiązania technologicznego. Takie rozwiązanie nie zostało przewidziane przez ustawodawcę. W języku potocznym oraz specjalistycznym ewidentnie rozróżnia się pojęcia „technika” i „technologia”. Technologia oznacza „proces wytwarzania określonych dóbr; metodę obróbki i przeróbki; także naukę o tych procesach”, natomiast technika to „całokształt sposobów, narzędzi i umiejętności stosowanych do wytwarzania dóbr materialnych i opanowywania przyrody” (zob. *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. A. Sikorska-Michalak, O. Wojniłko, Warszawa 1998). Podobnie wskazuje W. Kopaliński, według którego „technologia” to nauka o metodach przeróbki i obróbki materiałów, a ściślej mówiąc – metoda przeróbki i obróbki materiałów, podczas gdy „technika” oznacza „środki, sposoby i czynności związane z wytwarzaniem dóbr” (zob. W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych*, Warszawa 2000). Również w publikacjach specjalistycznych zwraca się uwagę na konieczność rozróżniania terminów „technika” i „technologia”, przy czym pierwsze z tych wyrażeń odnosi się do „metod, systemów i urządzeń, które są wynikiem praktycznego wykorzystania wiedzy naukowej” (zob. Komunikat Zespołu Terminologii Informatycznej przy Radzie Języka Polskiego, *Poprawne używanie terminu „technologia”*, nr 1/2021 z 16 czerwca 2021 r.; zob. też W. Iszkowski, *Technika czy Technologia*, <https://iszkowski.eu/techn-ika-ologia>; zob. wyrok NSA z 13 marca 2024 r., III FSK 945/23).

Posłużenie się przez ustawodawcę w art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r.) zwrotem legislacyjnym „całość techniczna” uzupełnionym przymiotnikiem „użytkowa” (chodzi tu o całość techniczną i jednocześnie całość użytkową) wskazuje, że termin ten oznacza zespół faktycznie i nierozzerwalnie powiązanych ze sobą systemów i urządzeń, które kumulatywnie służą osiągnięciu lub osiąganiu wyznaczonego celu gospodarczego, przy czym żaden z elementów takiego zbioru urządzeń nie może pełnić samodzielnie funkcji, dla których kompleks ten został wytworzony, a odłączenie któregośkolwiek z fragmentów zespołu czyni niemożliwym eksploatację pozostałej części. W skład tak rozumianej całości nie będą w efekcie wchodzić urządzenia techniczne, których zadania sprowadzają się jedynie do usprawnienia eksploatacji obiektu identyfikowanego jako oddzielna budowla, tzn. pośrednio oddziaływujące na kompleks stanowiący całość techniczno-użytkową (np. taśmociągi, suwnice, terminale komputerowe, kasy fiskalne itp.). Przeciwny pogląd mógłby prowadzić do wniosku,

że całość techniczno-użytkową stanowić będzie np. cały kompleks zgrupowanych w jednym miejscu obiektów i urządzeń technicznych, służących łącznie wytworzeniu określonego produktu. Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela pogląd zaprezentowany w wyroku NSA z 26 stycznia 2022 r., III FSK 2124/21, że nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy posiada cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Podsumowując powyższe rozważania stwierdzić należy, że przez całość techniczno-użytkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., należy rozumieć zespół nierozzerwalnie powiązanych ze sobą systemów i urządzeń, które kumulatywnie służą osiągnięciu lub osiąganiu wyznaczonego celu gospodarczego, przy czym żaden z elementów takiego kompleksu urządzeń nie może pełnić samodzielnie funkcji, dla których zestaw ten został wytworzony, a odłączenie któregokolwiek z nich czyni niemożliwym eksploatację pozostałej części.

Powtórzyć należy, że powyższa ocena dotyczy stanu prawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r. O zaliczeniu kolejki linowej czy wyciągu narciarskiego do kategorii „budowli sportowych” w rozumieniu art. 3 pkt 3 w związku z art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, a tym samym potraktowaniu jako budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., łącznie z urządzeniami technicznymi, takimi jak m.in. stacja napędowa, liny nośno-napędowe czy taśma rozbiegowa (z wyłączeniem wszakże tych obiektów, które są identyfikowane jako budynek), przesądzało kumulatywne spełnienie następujących warunków:

1) obiekty i urządzenia kolejki linowej (wyciągu narciarskiego) tworzą jedną techniczną całość, zdolną tylko w takim kompleksie (całość użytkowa) do realizacji założonego celu gospodarczego;

2) brak możliwości oddzielnego wykorzystania do dotychczasowych funkcji poszczególnych elementów zespołu w przypadku ich odłączenia od całości (dot. to zarówno części odłączanej, jak i pozostałego fragmentu).

Podjęcie rozważań odnoszących się do identyfikacji dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości spornych obiektów, w stanie prawnym obowiązującym do 27 czerwca 2015 r., skład orzekający uznał w niniejszej sprawie za istotne o tyle, że pozwala to na określenie charakteru prawnopodatkowego tychże obiektów po tej dacie.

Z dniem 28 czerwca 2015 r. zmianie uległa definicja obiektu budowlanego określona w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. Zgodnie z obecnym brzmieniem

tego przepisu przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zwrot legislacyjny „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” nie pokrywa się z obowiązującym obecnie określeniem „budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość korzystania z obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego konsekwencją powyższych zmian legislacyjnych jest w wielu przypadkach brak możliwości łącznego rozpoznania – jako jednej budowli – tzw. obiektów złożonych, poprzez eksponowanie ich funkcjonalnych czy technicznych powiązań, a w efekcie zaliczanie ich łącznie do elementów całości techniczno-użytkowej w przedstawionym rozumieniu.

W załączniku do ustawy – Prawo budowlane, w kategorii V, wymienione zostały m.in. stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe i in. W rozumieniu Prawa budowlanego każdy z tych obiektów stanowi jeden obiekt budowlany. Jednakże z perspektywy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tworzą one najczęściej kompleks obiektów budowlanych i innych urządzeń. Po nowelizacji art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego każdy z tych obiektów budowlanych wymaga oddzielnej oceny pod kątem spełnienia kryteriów budynku czy budowli, w tym urządzenia budowlanego (zob. też rozważania zawarte w wyroku NSA z 30 maja 2023 r., III FSK 48/22).

Takim złożonym obiektem (kompleksem obiektów), w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, są kolejki linowe czy skocznie narciarskie. Kluczowe znaczenie ma zatem odpowiedź na pytanie, co to jest kolejka linowa (wyciąg narciarski) w aspekcie prawnopodatkowym. Użyte przez ustawodawcę w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego określenie „budowla sportowa” jest na tyle ogólne, że nie pozwala na skonkretyzowanie przedmiotu opodatkowania. Z kolei do kategorii V załącznika, szeroko nazwanej „obiekty sportu i rekreacji”, zaliczono przykładowo: „stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdżalnie”. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zakres określenia „obiekty sportu i rekreacji” nie pokrywa się z użytym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zwrotem „budowle sportowe”. Trzeba tu podkreślić, że załącznik do ustawy – Prawo budowlane jedynie wskazuje na pewne rodzaje wymienionych w nim obiektów budowlanych, przez które należy rozumieć zarówno budowle, jak i budynki oraz obiekty małej architektury (art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego), a nie tylko budowle, jak w art. 3 pkt 3 wymienionej ustawy. Załącznik do ustawy – Prawo budowlane zawiera zestawienie kategorii tychże obiektów wraz ze współczynnikami kategorii i wielkości. Ponadto nie sposób pominąć celu, dla którego załącznik ten

został wprowadzony do tego aktu. Określenie współczynnika kategorii „k” obiektu budowlanego (jego nazwy i przeznaczenia) jest niezbędne na etapie zgłaszania projektu budowlanego i wystąpienia o pozwolenie na budowę. Oznaczenie „w” wskazuje na współczynnik wielkości obiektu. W załączniku do ustawy – Prawo budowlane określonych zostało 30 kategorii. Służą one w zasadzie właściwemu organowi administracji architektoniczno-budowlanej do ustalania sankcji za niezgodność kategorii z przeznaczeniem budynku lub za samowolę budowlaną. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09, wypowiedział się wprawdzie, że katalog budowli *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego może zostać rozszerzony o inne obiekty, w tym wymienione w tej ustawie, w załączniku do niej oraz w innych aktach rangi ustawowej. Tym niemniej, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, tylko wówczas, gdy z załącznika do ustawy w sposób jednoznaczny wynika, że wymieniony w nim obiekt budowlany może być identyfikowany w całości jako budowla, dopuszczalne jest jego objęcie zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i to pod warunkiem, że jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wymienienie w załączniku do ustawy takich kategorii, jak „wyciągi narciarskie” czy „kolejki linowe”, nie pozwala na jednoznaczne ustalenie, czy w całości (albo w jakiej części) mogą one stanowić budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji rodzi problemy z określeniem właściwej podstawy opodatkowania.

Pojęcie kolejki linowej (wyciągu narciarskiego) nie zostało zdefiniowane w ustawie – Prawo budowlane, ani tym bardziej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Podważając stanowisko organu co do określenia przedmiotu opodatkowania, przy braku definicji legalnej, sąd administracyjny nie może uchylić się od obowiązku zdefiniowania tego pojęcia, tzn. wykazania, z jaką sytuacją faktyczną lub prawną należy wiązać obowiązek daninowy. Nie ulega wątpliwości, że przedmiot opodatkowania, jako jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP, winien zostać sprecyzowany w akcie rangi ustawowej i to w sposób na tyle jasny, by adresat normy ustawowej mógł bez większych problemów zidentyfikować, co (tzn. jaki stan faktyczny lub prawny) jest objęte obowiązkiem daninowym i jak należy skonkretyzować podstawę opodatkowania. Oczywiście najbardziej pożądaną jest sytuacja, w której określona norma podatkowa jest tak zbudowana, że identycznie ją odczytują zarówno organ podatkowy, jak i podatnik.

Standardy wykładni prawa podatkowego wskazują na pierwszeństwo wykładni językowej oraz subsydiarność pozostałych zasad wykładni prawa:

systemowej i funkcjonalnej. Punktem wyjścia w procesie wykładni jest zatem warstwa językowa interpretowanego przepisu prawa, ponieważ wykorzystanie reguł budowy zdań oraz znaczenia poszczególnych wyrazów czy zwrotów, a w konsekwencji zastosowanie reguł semantyki i syntaktyki, pozwala na ustalenie w pewnym stopniu znaczenia tekstu prawnego (zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 10–14). Dość powszechnie uznaje się, że podstawową dyrektywą wykładni językowej jest dyrektywa języka prawnego, która ma pierwszeństwo przed regułami polskiego języka ogólnego/potocznego (zob. wyrok NSA z 8 czerwca 1994 r., SA/Po 692/94, *Monitor Podatkowy* 1995, nr 5, s. 151; czy też B. Dauter, A. Dauter-Kozłowska, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2023, s. 461). Naczelnny Sąd Administracyjny jest przy tym zdania, że jeżeli ustawodawca posługuje się terminologią specjalistyczną, typową dla ściśle określonej dziedziny wiedzy (np. z zakresu budownictwa czy też ekonomii) i wyjaśnienie użytych w ustawie pojęć ma wpływ na wymiar podatku, a jednocześnie nie jest możliwe prawidłowe odczytanie normy zawartej w przepisie przy zastosowaniu prawnej czy ogólnej dyrektywy językowej, należy wykorzystać zasady wiedzy specjalistycznej przy ustalaniu znaczenia określonych pojęć (zob. też B. Dauter, A. Dauter-Kozłowska, *op. cit.*, s. 462). Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia przy definiowaniu takich określeń jak „kolejka linowa” czy też „wyciąg narciarski”. Kategorie te to niewątpliwie określenia specjalistyczne, które nie mają swojej ustawowej definicji (aczkolwiek jest ona sformułowana w akcie rangi podustawowej). Reguły języka potocznego również nie naprowadzają na ustalenie, co (również w kontekście systemowym) stanowić ma przedmiot opodatkowania. Co prawda art. 217 Konstytucji RP nie pozwala na wyznaczanie elementów konstrukcyjnych podatku – jak przedmiot opodatkowania – w akcie rangi podustawowej, to jednak uregulowania zawarte w takim akcie w pewnych sytuacjach mogą stanowić wytyczną interpretacyjną, pozwalającą na ustalenie znaczenia wykładanych zwrotów specjalistycznych, zwłaszcza gdy rozwiązania przyjęte np. w rozporządzeniu wykonawczym właściwego ministra oparte zostały na właśnie takim języku specjalistycznym. W § 4 pkt 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla kolei linowych przeznaczonych do przewozu osób (Dz.U. z 2004 r. Nr 15, poz. 130; dalej: rozporządzenie) zdefiniowane zostało pojęcie takiego obiektu. Zgodnie z tym przepisem kolej linowa to zespół urządzeń przeznaczonych do przewozu osób przy użyciu pojazdów lub urządzeń wyciągowych, w których przemieszczanie odbywa się za pomocą lin usytuowanych wzdłuż toru jazdy. W dalszej części rozporządzenie dzieli koleje linowe na: liniowo-terenowe, napowietrzne oraz wyciągi. Infrastrukturę kolei linowych tworzą budynki stacji, części budowlane urządzeń oraz

ich fundamenty usytuowane wzdłuż trasy, niezbędne do montażu i funkcjonowania tychże kolei (§ 4 pkt 2 rozporządzenia). W § 5 rozporządzenia wymieniono podsystemy kolei linowych, w skład których wchodzi m.in. liny i połączenia linowe, napęd i hamulce, stacje, urządzenia trasowe, pojazdy (do pojazdów zaliczono m.in. wagoniki, kabiny, krzeselka, urządzenia holujące). Skoro w rozporządzeniu posłużono się specjalistycznym językiem budowlanym ilustrującym, jakie warunki spełniać winny koleje linowe (wyciągi narciarskie) i z czego składa się ta infrastruktura, musi to mieć wpływ na ustalenie językowego znaczenia tychże pojęć. Z powyższego wynika, że kolej linowa (wyciąg narciarski) nie stanowi jednorodnego obiektu budowlanego. Jest to zespół powiązanych technicznie i technologicznie obiektów budowlanych (a zatem budynków i budowli) oraz urządzeń służących do przewozu osób w pojazdach przemieszczających się po torze linowym przebiegającym ponad terenem, a w przypadku wyciągów narciarskich – również na terenie. Z tych też względów kompleks taki, w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r., nie może być traktowany jako jeden przedmiot opodatkowania, jedna budowla. Za niewłaściwe zatem należy uznać ustalanie przedmiotu opodatkowania w postaci budowli na podstawie kategorii wymienionych w załączniku do ustawy – Prawo budowlane jako konkretyzacji użytego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ogólnego określenia „budowle sportowe”. Naczelny Sąd Administracyjny jest zdania, że wobec niedookreśloności tego zwrotu, ten fragment przepisu nie ma zastosowania. Posiłkując się natomiast wytycznymi interpretacyjnymi płynącymi z wyroku TK z 13 września 2011 r., P 33/09, odnoszącymi się do katalogu budowli zawartego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, należy wnioskować, że w przypadku kolei linowych czy wyciągów narciarskich (w przedstawionym wyżej rozumieniu) budowlę stanowią części budowlane urządzeń technicznych składających się na sporne obiekty. Przesądza o tym zwrot legislacyjny „części budowlane urządzeń technicznych (...) i innych urządzeń”. Przez część budowlaną budowli Naczelny Sąd Administracyjny rozumie fragment obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, wytworzony lub zmontowany z wyrobów budowlanych, będący wynikiem robót budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego. Budynki stacji należy kwalifikować do kategorii budynków, o ile spełniają warunki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Natomiast częściami budowlanymi kolei linowych będą z całą pewnością podpory trasowe, fundamenty pod te podpory oraz fundamenty układów napędowych, przewojowych i napinających. W każdym razie kwestie te w razie potrzeby powinny zostać ocenione przy wykorzystaniu opinii biegłego. Analiza w tym zakresie nie była prowadzona ani przez organy podatkowe, ani Sąd pierwszej instancji, co było wynikiem przyjęcia błędnej definicji przedmiotu opodatkowania. W tym kontekście

za usprawiedliwione należy uznać podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Ponieważ materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowania podatkowego, z uwagi na dokonaną tym wyrokiem ocenę, wymagać będzie uzupełnienia, za zasadne uznać też należy zarzuty naruszenia art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p., co zostało powiązane z wytknięciem właściwych regulacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa przy tym, że w odniesieniu do pozostałych urządzeń składających się na kolej linową (wyciąg narciarski) celowym mogło być ustalenie, czy nie stanowią one (lub które z nich stanowią) urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Oceny takiej nie dokonał ani organ pierwszej instancji, ani Wojewódzki Sąd Administracyjny. Do kwestii tej nie odniósł się również w wywodach skargi Prokurator. Z natury rzeczy trudno wobec tego wymagać od strony skarżącej, by odwoływała się do tego aspektu w skardze kasacyjnej. W tej sytuacji, z formalnego punktu widzenia, sprawę należy uznać za zamkniętą, biorąc pod uwagę jej granice wyznaczone podniesionymi w skardze kasacyjnej zarzutami. Naczelny Sąd Administracyjny uznał jednak za celowe odniesienie się do tego zagadnienia z uwagi na jego ważkość, choć pozostaje to bez wpływu na wynik tej sprawy.

Dla celów podatkowych ustawodawca rozszerzył w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w porównaniu z przepisami ustawy – Prawo budowlane) pojęcie budowli, obejmując tą kategorią zarówno budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (zasadnicze znaczenie ma tu katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Ustalenie, jakie urządzenia budowlane, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., winny zostać objęte podatkiem od nieruchomości, wymaga uwzględnienia regulacji art. 2 ust. 1 u.p.o.l. *in initio*. Przepis ten określa przedmiot podatku od nieruchomości, a zatem jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Z tych też względów jego treść nie może być pomijana przy ustalaniu zakresu pojęciowego budowli jako przedmiotu opodatkowania. W świetle art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Użyte w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. określenie „obiekty budowlane” należy definiować identycznie jak „obiekt budowlany”, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., tj. jako obiekt w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (w obecnym brzmieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego jest to „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi

możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”). Kryterium wypełnienia cech „obektu budowlanego” odnosi się zatem do budynków (ich części), a także budowli (ich części) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmują zarówno budowle w ujęciu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego.

W efekcie, skoro zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają „nieruchomości lub obiekty budowlane”, w tym budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3), to reguły wykładni językowej prowadzą do wniosku, że urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, jeżeli nie spełniają kryteriów z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. W istocie, tym głównym (a w praktyce – w większości przypadków – jedynym) wskaźnikiem, jakim charakteryzować się winny urządzenia budowlane, jeżeli mają zostać zaliczone do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest spełnienie warunku „wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych”.

Odnosząc się do definicji urządzenia budowlanego (art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego), Trybunał za budowlę uznał „jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: 1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oraz 2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane nie są instalacje; mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”.

Z przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyroku TK wynika, że do urządzeń budowlanych, o których mowa art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, kwalifikowanych do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., mogą zostać zaliczone jedynie:

1) urządzenia techniczne wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, a zatem „przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące

oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdu, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”, a także

2) inne urządzenia techniczne (niewymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego), o ile „zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego” – będącego budynkiem albo budowlą w rozumieniu podatkowym – zgodnie z jego przeznaczeniem (nie ulega wątpliwości, że chodzi tu o powiązanie urządzenia technicznego z konkretnym budynkiem albo konkretną budowlą w rozumieniu podatkowym).

W przedstawionym znaczeniu przez budowlę w rozumieniu podatkowym należy uważać budowlę wymienioną wprost w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach Prawa budowlanego, w załączniku do tej ustawy albo w innej ustawie zawierającej przepisy prawa budowlanego.

Reasumując – ustalenie, że dany obiekt jest budowlą w postaci urządzenia budowlanego, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, lecz nie zostało w tym przepisie wprost wymienione, wymaga potwierdzenia, iż:

1) jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (tj. został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych);

2) stanowi niebędące instalacją urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zaliczanym do budynków albo budowli w rozumieniu podatkowym, które to urządzenie zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

3) wykluczona jest możliwość identyfikowania takiego obiektu jako budynku albo obiektu małej architektury.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, użyte w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego określenie „urządzenie techniczne”, wobec jego niezdefiniowania zarówno w ustawie podatkowej, jak i ustawie – Prawo budowlane, a także braku stosownego odesłania do innych regulacji prawnych, ma charakter pojęcia autonomicznego. Przy jego ustalaniu zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej.

Urządzenia techniczne składają się z połączonych ze sobą elementów stanowiących spójną, funkcjonalną całość cechującą się określonym typem budowy w zależności od parametrów pracy i przeznaczenia (*Uniwersalny Słownik Języka Polskiego* PWN, red. S. Dubisz, Warszawa 2008, s. 275; *Słownik Języka Polskiego*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1967, s. 665). Zauważyć też należy, że te same określenia użyte w przepisach ustawy – Prawo budowlane niekoniecznie muszą być w ten sam sposób odczytywane (posiadając tożsamy zakres pojęciowy) na gruncie prawa budowlanego i w obszarze prawa podatkowego. Potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie – Prawo budowlane wynikać może chociażby ze szczególne

charakteru norm daninowych (gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają tu istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), ale także z istoty i funkcji określonego podatku. Przykładów dostarczają m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, czy uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21.

Z kolei „wyrób budowlany”, o którym mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, należy postrzegać przez pryzmat art. 10 Prawa budowlanego, zgodnie z którym „wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych – również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem”. Zauważyć również należy, że w myśl art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.U. UE L z 2011 r. Nr 88, poz. 5), do którego odsyła ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1213), „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych (zob. wyrok składu siedmiu sędziów NSA z 22 października 2018 r., II FSK 2983/17).

Istotne znaczenie ma również wyjaśnienie znaczenia użytego w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego określenia: „zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Dla ustalenia zakresu definicji tej wypowiedzi pomocne jest jej porównanie ze zwrotem legislacyjnym „całość techniczno-użytkowa”. W użytym w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego sformułowaniu „użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” wyeksponowany został związek funkcjonalny urządzenia technicznego z obiektem budowlanym w postaci:

1) budynku lub

2) budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub obiektu budowlanego, którego kwalifikacja do kategorii budowli wynika z innego aktu prawnego rangi ustawowej, zaliczanego do „przepisów prawa budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Zauważyć można, że wskazany aspekt funkcjonalny, jaki wynika w świetle art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego z definicji urządzenia budowlanego, zbliża

tę kategorię do całości użytkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, w brzmieniu sprzed 28 czerwca 2015 r., jakkolwiek pomija aspekt związku technicznego (całości technicznej, a w konsekwencji całości techniczno-użytkowej). O ile zatem związek techniczny oznaczał, co uprzednio wyjaśniono, ściśłą więź faktyczną poszczególnych elementów składających się na całość techniczno-użytkową odrębnego przedmiotu opodatkowania (jednej budowli), o tyle za „związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego), należy uznać urządzenia techniczne:

- 1) niebędące instalacjami, o których mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego;
- 2) stanowiące odrębny przedmiot materialny;
- 3) zapewniające właściwe użytkowanie budynków lub budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub obiektu budowlanego, którego kwalifikacja do kategorii budowli wynika z innego aktu prawnego rangi ustawowej, zaliczanego do „przepisów prawa budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Granice rozumienia zwrotu legislacyjnego „związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” nie mogą być postrzegane zbyt szeroko, z tych samych względów, dla których wytyczono wcześniej zakres postrzegania pojęć „całość użytkowa” czy „techniczno-użytkowa”. Reasumując powyższe rozważania, Naczelny Sąd Administracyjny jest zdania, że przez urządzenie budowlane, niewymienione wprost w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., należy rozumieć urządzenia techniczne:

- 1) niebędące instalacjami, o których mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, ani budynkiem, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub innej ustawy zawierającej przepisy prawa budowlanego, ani obiektem małej architektury;

2) funkcjonalnie powiązane z budynkiem lub budowlą w znaczeniu wymienionym w pkt 1;

3) pełniące funkcję służebną wobec budynku lub budowli wymienionej w pkt 1;

4) zapewniające możliwość użytkowania budynku lub budowli wymienionej w pkt 1 zgodnie z ich przeznaczeniem i tylko wówczas, gdy związek użytkowy urządzenia technicznego z takim obiektem budowlanym jest konieczny dla realizacji funkcji tegoż obiektu oraz bezpośredni (nie będą urządzeniem budowlanym urządzenia techniczne jedynie usprawniające eksploatację obiektu identyfikowanego jako oddzielna budowla, poprawiające warunki pracy, np. taśmociągi, suwnice, terminale komputerowe, kasy fiskalne itp.);

5) wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych;

6) użytkowo/funkcjonalnie powiązane z konkretnym budynkiem lub konkretną budowlą w znaczeniu opisanym w pkt 1, tj. skonkretyzowanym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Poruszane w niniejszym uzasadnieniu aspekty, odnoszone do stanu prawnego ukształtowanego po 27 czerwca 2015 r., nie zostały dostrzeżone przy dokonywaniu oceny spornego obiektu jako budowli będącej przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co pozwala uznać za usprawiedliwione sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia wskazanych wyżej przepisów prawa materialnego i procesowego.

Ponieważ w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, zaistniała podstawa prawna do wydania orzeczenia reformatoryjnego w sprawie. Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji.

Pomimo uwzględnienia skargi kasacyjnej brak było podstaw prawnych do zasądzenia zwrotu kosztów postępowania. Zgodnie z art. 203 pkt 1 p.p.s.a., koszty postępowania przysługują skarżącemu, jeżeli uchylony został wyrok oddalający skargę, co w sprawie nie miało miejsca. Ponadto zwrot kosztów postępowania musiałby zostać zasądzony od Prokuratora inicjującego postępowanie sądowoadministracyjne, który nie może zostać nimi obciążony (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 3 lipca 2017 r., I OPS 1/17).

60

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 28 listopada 2024 r.
(III FSK 1518/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Bogusław Dauter, del. WSA Krzysztof Przasnyski

Ponieważ załącznik do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm.) wymienia kategorie obiektów budowlanych, zakresem którego to pojęcia objęte są budynki, budowle oraz obiekty małej architektury (art. 3 pkt 1 ustawy), uznanie danego obiektu za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia

1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy z konkretnej kategorii załącznika jednoznacznie wynika, że wymieniony w niej obiekt budowlany może być identyfikowany w całości jako budowla, i to pod warunkiem, że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Jeżeli ustawodawca posługuje się terminologią specjalistyczną, typową dla ściśle określonej dziedziny wiedzy (np. z zakresu budownictwa czy też ekonomii), a wyjaśnienie użytych w ustawie pojęć ma wpływ na wymiar podatku, i jednocześnie nie jest możliwe prawidłowe odczytanie normy zawartej w przepisie przy zastosowaniu prawnej czy ogólnej dyrektywy językowej, należy wykorzystać zasady wiedzy specjalistycznej przy ustalaniu znaczenia określonych pojęć.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej P. S.A. z siedzibą w W. (dawniej: P. S.A. z siedzibą w L.) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 maja 2023 r., w sprawie ze skargi Prokuratora Okręgowego w Bielsku-Białej na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bielsku-Białej z dnia (...) marca 2022 r., nr (...), w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2018 r. i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y l i ł zaskarżony wyrok i o d d a l i ł skargę.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 26 maja 2023 r., I SA/Gl 1267/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) uchylił zaskarżoną przez Prokuratora Okręgowego w Bielsku-Białej decyzję Samorządowego Kolegium odwoławczego w Bielsku-Białej (dalej: SKO, Kolegium, organ odwoławczy) z (...) marca 2022 r., nr (...), w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty oraz określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2018 r.

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

P. S.A. w W. (dawniej w L.; dalej: spółka) złożyła deklarację podatkową na podatek od nieruchomości za 2018 r., w której wykazała do opodatkowania budowlę o wartości 7 064 095,50 zł według stawki 2%, w tym kolej linową, wyciągi narciarskie, taśmę narciarską i tor saneczkowy, a podatek należny wynosił 141 282 zł. W wyniku stwierdzenia błędu w tej deklaracji spółka złożyła korektę w dniu 10 sierpnia 2020 r., której celem było obniżenie deklarowanej

wartości tych obiektów, zwracając uwagę, że wcześniej błędnie uznano niektóre elementy infrastruktury narciarskiej za budowle.

Spór w niniejszej sprawie dotyczy wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości wskazanych we wniosku o stwierdzenie nadpłaty elementów kolei linowej B., wyciągu narciarskiego W., wyciągu narciarskiego W.2, taśmy narciarskiej I. oraz toru saneczkowego T. – położonych na terenie ośrodka narciarskiego B. Spółka wykazała do opodatkowania jedynie część budowlaną kolei linowej i wyciągów narciarskich, pomijając urządzenia techniczne. W korekcie deklaracji spółka wykazała do opodatkowania budowle o wartości 294 164 zł według stawki 2% oraz podatek należny w wysokości 5 883 zł. Wójt Gminy I. (dalej: organ, organ pierwszej instancji) odmówił stwierdzenia nadpłaty, uznając, że opodatkowaniu powinny podlegać wszystkie części obiektów, w tym urządzenia techniczne.

Organ uznał, że kolej linowa, wyciągi narciarskie, taśma narciarska oraz tor saneczkowy są obiektami budowlanymi w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm.; dalej: Prawo budowlane) i powinny być traktowane jako całość, tj. zarówno ich część budowlana, jak i część techniczna. Zgodnie z tą interpretacją, całość tych obiektów, w tym urządzenia techniczne, powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Ponadto organ wskazał, że biegły rzeczoznawca budowlany potwierdził, iż obiekty te są obiektami budowlanymi, co miało wpływ na decyzję o braku podstaw do stwierdzenia nadpłaty.

Spółka złożyła odwołanie, w którym zakwestionowała decyzję organu pierwszej instancji. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bielsku-Białej po rozpoznaniu odwołania spółki uchyliło decyzję organu pierwszej instancji i stwierdziło nadpłatę w podatku od nieruchomości za 2018 r. w wysokości 135 399 zł, jednocześnie określając zobowiązanie w tym podatku za 2018 r. w wysokości 5 883 zł. Kolegium, podobnie jak spółka, uznało, że w kontekście nowelizacji ustawy – Prawo budowlane z 2015 r. (ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. z 2015 r. poz. 443; dalej: nowelizacja z 2015 r.), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko części budowlane obiektów, a urządzenia techniczne – choć integralnie związane z funkcjonowaniem tych obiektów – nie stanowią budowli w rozumieniu przepisów podatkowych.

SKO podzieliło argumenty spółki, że ustawodawca po nowelizacji z 2015 r. wykluczył z opodatkowania urządzenia techniczne jako część obiektu budowlanego. Zdaniem Kolegium, urządzenia techniczne, takie jak liny, napędy, czy mechanizmy, nie są objęte opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, gdyż nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych i nie stanowią elementu budowli w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego.

Nie zgadzając się z decyzją organu odwoławczego, Prokurator Okręgowy w Bielsku-Białej (dalej: skarżący) złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego, szczególnie dotyczących wykładni pojęcia „budowla” w kontekście prawa budowlanego i podatkowego. Prokurator wskazał, że pojęcie „budowli” w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.; dalej: u.p.o.l.) nie może być rozumiane wyłącznie jako część budowlana obiektu, gdyż całość obiektu, łącznie z urządzeniami technicznymi, powinna być objęta opodatkowaniem. Prokurator wniosł o uchylenie decyzji Kolegium.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uznał skargę za zasadną. Zwrócił uwagę na definicję obiektu budowlanego zawartą w art. 3 ust. 1 Prawa budowlanego, która obejmuje budynek, budowlę lub obiekt małej architektury, a także instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem – pod warunkiem, że zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Podkreślił, że istotnym zagadnieniem w analizowanej sprawie było rozstrzygnięcie, czy instalacje towarzyszące obiektom, takie jak wyciągi narciarskie, kolejki linowe czy inne urządzenia techniczne, wchodzą w skład obiektów budowlanych, stanowiąc ich integralną część, oraz czy muszą być one wykonane z użyciem wyrobów budowlanych, by podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

WSA wskazał, że po zmianach wprowadzonych do definicji obiektu budowlanego w 2015 r. usunięcie wymogu traktowania obiektu budowlanego jako „całości techniczno-użytkowej” sprawiło, iż instalacje techniczne stanowiące integralną część obiektu budowlanego mogą być traktowane jako jego część pod warunkiem, że zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Istotne było również wyjaśnienie kwestii, czy w odniesieniu do infrastruktury narciarskiej, takiej jak wyciągi narciarskie, kolejki linowe czy taśmy narciarskie, instalacje te mogą być traktowane jako część obiektów budowlanych w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. W tym kontekście Sąd pierwszej instancji podkreślił, że organ odwoławczy, który pierwotnie rozpatrywał sprawę, błędnie uznał instalacje za odrębne od obiektów budowlanych, nie badając, czy zostały one wykonane z wyrobów budowlanych, ani nie analizując, czy zapewniają one możliwość użytkowania obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem.

WSA uchylił decyzję organu odwoławczego, wskazując na błędną interpretację przepisów u.p.o.l. i Prawa budowlanego oraz niewłaściwe wyłączenie instalacji z podstawy opodatkowania. Zauważył, że prawidłowa kwalifikacja obiektów infrastruktury narciarskiej wymaga szczegółowego badania, czy instalacje rzeczywiście stanowią część obiektów budowlanych, które

zapewniają ich użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem. Ponadto WSA podkreślił, że w przypadku obiektów budowlanych, takich jak wyciągi narciarskie, kolejki linowe czy inne urządzenia, nie można pomijać związku technicznego i użytkowego instalacji z obiektem budowlanym. Sąd pierwszej instancji wskazał, że dopiero wykazanie, iż instalacje nie zapewniają użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem lub że obiekt nie został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, może stanowić podstawę do wyłączenia części obiektu z opodatkowania.

Nie zgadzając się z zapadłym orzeczeniem, spółka P. S.A. wniosła skargę kasacyjną, w której zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie następujących przepisów:

I. na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie przepisów postępowania, którym uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.) w związku z art. 87 ust. 1 w związku z art. 217 Konstytucji RP poprzez jego niezastosowanie, co w konsekwencji doprowadziło do rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika, co stoi w sprzeczności z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. w sprawie SK 14/21, który wprost stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest niezgodny z Konstytucją i uchylił jego moc obowiązującą, co zdaniem spółki potwierdza, że wykładnia powyższego przepisu nie usuwa wszystkich wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (również w zakresie kolei linowych), co powinno skutkować wydaniem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika i utrzymaniem w mocy decyzji SKO;

2) art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p. poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji SKO i bezpodstawne jej uchylenie w sytuacji, w której decyzja ta nie została wydana w warunkach naruszenia przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy (rzekomego naruszenia przepisów postępowania dowodowego, w tym art. 187 § 1, art. 191 o.p.), podczas gdy decyzja SKO powinna zostać utrzymana w mocy m.in. na podstawie zgromadzonych w sprawie dowodów w postaci decyzji o pozwoleniu na budowę i pozwoleniu na użytkowanie, stanowiących dokumenty urzędowe zgodnie z art. 194 § 1 o.p.;

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

1) art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy – Prawo budowlane w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. w sprawie SK 14/21, poprzez błędną

wykładnię i w rezultacie niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że kolej linowa w całości stanowi obiekt budowlany, podczas gdy obiektem budowlanym jest jedynie część budowlana urządzeń technicznych kolei linowej.

W świetle tak sformułowanych zarzutów kasacyjnych spółka wniosła o uchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji w całości oraz rozpoznanie skargi poprzez oddalenie skargi, a także zasądzenie na rzecz spółki od skarżącego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych, przed Sądem pierwszej instancji, jak i w postępowaniu kasacyjnym. Spółka wniosła alternatywnie o uchylenie wyroku w całości oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, jeżeli istota sprawy nie zostanie uznana za dostatecznie wyjaśnioną, a także o zasądzenie na rzecz spółki od skarżącego zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego. Spółka wniosła nadto o przeprowadzenie rozprawy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Prokurator Okręgowy w Bielsku-Białej wniósł o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna, jako oparta na usprawiedliwionych podstawach, zasługiwała na uwzględnienie.

Spór w sprawie koncentrował się na ustaleniu, czy kolej linowa B., wyciąg narciarski W., wyciąg narciarski W.2, taśma narciarska I. oraz tor saneczkowy grawitacyjny T. – wszystkie położone na terenie ośrodka narciarskiego B., stanowią łącznie budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i w konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako całość. Co istotne, sprawa dotyczy określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2018 r. Problem prawny wiąże się zatem z koniecznością identyfikacji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wskazana regulacja nie stanowi pełnej definicji przedmiotu opodatkowania w postaci budowli. Jej zupełne ustalenie wymaga sięgnięcia do „przepisów prawa budowlanego”, którymi w analizowanym przypadku są przepisy ustawy – Prawo budowlane. Zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku katalog budowli określony w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W świetle standardu interpretacyjnego tego przepisu, wyznaczonego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września

2011 r., P 33/09, katalog ów dla celów podatkowych ma charakter zamknięty. W przepisie tym wymieniono m.in.:

- budowle sportowe;
- części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń).

Jak już zaznaczono na wstępie, rozpatrywana sprawa podatkowa dotyczy roku 2018. Natomiast w realiach prawnych istniejących do 27 czerwca 2015 r. pojęcie budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego należało odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego określoną w art. 3 pkt 1 lit. b/ tej ustawy. Stosownie do tego ostatniego przepisu przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Potwierdzenie, czy dany obiekt stanowi budowlę (jaki jest zakres tego pojęcia) w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., wymagało zatem:

1) wykluczenia możliwości kwalifikowania takiego obiektu do kategorii budynków oraz obiektów małej architektury;

2) ustalenia, czy spełnia on kryteria obiektu budowlanego określone w art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, oraz uwzględnienia wszystkich elementów składających się na całość techniczno-użytkową (wraz z instalacjami i urządzeniami);

3) potwierdzenia, że określony obiekt objęty jest wprost katalogiem wymienionym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Zwrot legislacyjny „całość techniczno-użytkowa” oraz szerzej „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” powinien być w taki sposób rozumiany, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą (zob. m.in. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 10 października 2022 r., III FPS 2/22). Zauważyć przy tym należy, że definiując znaczenie zwrotu „całość techniczna” nie należy dokonywać tego przez pryzmat pojęcia powiązania technologicznego. Takie rozwiązanie nie zostało przewidziane przez ustawodawcę. W języku potocznym oraz specjalistycznym ewidentnie rozróżnia się pojęcia „technika” i „technologia”. Technologia oznacza „proces wytwarzania określonych dóbr; metodę obróbki i przeróbki; także naukę o tych procesach”, natomiast technika to „całokształt sposobów, narzędzi i umiejętności stosowanych do wytwarzania dóbr materialnych i opanowywania przyrody” (zob. *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. A. Sikorska-Michalak, O. Wojniłko, Warszawa 1998). Podobnie wskazuje W. Kopaliński, według którego „technologia” to nauka o metodach przeróbki i obróbki materiałów, a ściślej mówiąc – metoda przeróbki i obróbki materiałów,

podczas gdy „technika” oznacza „środki, sposoby i czynności związane z wytwarzaniem dóbr” (zob. W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych*, Warszawa 2000). Również w publikacjach specjalistycznych zwraca się uwagę na konieczność rozróżniania terminów „technika” i „technologia”, przy czym pierwsze z tych wyrażení odnosi się do „metod, systemów i urządzeń, które są wynikiem praktycznego wykorzystania wiedzy naukowej” (zob. Komunikat Zespołu Terminologii Informatycznej przy Radzie Języka Polskiego, *Poprawne używanie terminu „technologia”*, nr 1/2021 z 16 czerwca 2021 r.; zob. też W. Iszkowski, *Technika czy Technologia*, <https://iszkowski.eu/techn-ika-ologia>; zob. wyrok NSA z 13 marca 2024 r., III FSK 945/23).

Posłużenie się przez ustawodawcę w art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r.) zwrotem legistycznym „całość techniczna” uzupełnionym przymiotnikiem „użytkowa” (chodzi tu o całość techniczną i jednocześnie całość użytkową) wskazuje, że termin ten oznacza zespół faktycznie i nierozdzielnie powiązanych ze sobą systemów i urządzeń, które kumulatywnie służą osiągnięciu lub osiągnięciu wyznaczonego celu gospodarczego, przy czym żaden z elementów takiego zbioru urządzeń nie może pełnić samodzielnie funkcji, dla których kompleks ten został wytworzony, a odłączenie któregośkolwiek z fragmentów zespołu czyni niemożliwym eksploatację pozostałej części. W skład tak rozumianej całości nie będą w efekcie wchodzić urządzenia techniczne, których zadania sprowadzają się jedynie do usprawnienia eksploatacji obiektu identyfikowanego jako oddzielna budowla, tzn. pośrednio oddziałujące na kompleks stanowiący całość techniczno-użytkową (np. taśmociągi, suwnice, terminale komputerowe, kasy fiskalne itp.). Przeciwny pogląd mógłby prowadzić do wniosku, że całość techniczno-użytkową stanowić będzie np. cały kompleks zgrupowanych w jednym miejscu obiektów i urządzeń technicznych, służących łącznie wytworzeniu określonego produktu. Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela pogląd zaprezentowany w wyroku NSA z 26 stycznia 2022 r., III FSK 2124/21, że nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy posiada cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Podsumowując powyższe rozważania stwierdzić należy, że przez całość techniczno-użytkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., należy rozumieć zespół nierozdzielnie powiązanych ze sobą systemów i urządzeń, które kumulatywnie służą osiągnięciu lub osiągnięciu wyznaczonego celu gospodarczego, przy czym żaden z elementów

takiego kompleksu urządzeń nie może pełnić samodzielnie funkcji, dla których zestaw ten został wytworzony, a odłączenie któregokolwiek z nich czyni niemożliwym eksploatację pozostałej części.

Powtórzyć należy, że powyższa ocena dotyczy stanu prawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r. O zaliczeniu kolejki linowej czy wyciągu narciarskiego do kategorii „budowli sportowych” w rozumieniu art. 3 pkt 3 w związku z art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, a tym samym potraktowaniu jako budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., łącznie z urządzeniami technicznymi, takimi jak m.in. stacja napędowa, liny nośno-napędowe czy taśma rozbiegowa (z wyłączeniem wszakże tych obiektów, które są identyfikowane jako budynek), przesądzało kumulatywne spełnienie następujących warunków:

- 1) obiekty i urządzenia kolejki linowej (wyciągu narciarskiego) tworzą jedną techniczną całość, zdolną tylko w takim kompleksie (całość użytkowa) do realizacji założonego celu gospodarczego;

- 2) brak możliwości oddzielnego wykorzystania do dotychczasowych funkcji poszczególnych elementów zespołu w przypadku ich odłączenia od całości (dotyczy to zarówno części odłączanej, jak i pozostałego fragmentu).

Podjęcie rozważań odnoszących się do identyfikacji dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości spornych obiektów, w stanie prawnym obowiązującym do 27 czerwca 2015 r., skład orzekający uznał w niniejszej sprawie za istotne o tyle, że pozwala to na określenie charakteru prawnopodatkowego tychże obiektów po tej dacie.

Z dniem 28 czerwca 2015 r. zmianie uległa definicja obiektu budowlanego określona w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. Zgodnie z obecnym brzmieniem tego przepisu przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zwrot legislacyjny „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” nie pokrywa się z obowiązującym obecnie określeniem „budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość korzystania z obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego konsekwencją powyższych zmian legislacyjnych jest w wielu przypadkach brak możliwości łącznego rozpoznania – jako jednej budowli – tzw. obiektów złożonych, poprzez eksponowanie ich funkcjonalnych czy technicznych powiązań, a w efekcie zaliczanie ich łącznie do elementów całości techniczno-użytkowej w przedstawionym rozumieniu.

W załączniku do ustawy – Prawo budowlane, w kategorii V, wymienione zostały m.in. stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe

i in. W rozumieniu Prawa budowlanego każdy z tych obiektów stanowi jeden obiekt budowlany. Jednakże z perspektywy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tworzą one najczęściej kompleks obiektów budowlanych i innych urządzeń. Po nowelizacji art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, każdy z tych obiektów budowlanych wymaga oddzielnej oceny pod kątem spełnienia kryteriów budynku czy budowli, w tym urządzenia budowlanego (zob. też rozważania zawarte w wyroku NSA z 30 maja 2023 r., III FSK 48/22).

Takim złożonym obiektem (kompleksem obiektów), w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, są kolejki linowe czy skocznie narciarskie. Kluczowe znaczenie ma zatem odpowiedź na pytanie, co to jest kolejka linowa (wyciąg narciarski) w aspekcie prawnopodatkowym. Użyte przez ustawodawcę w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego określenie „budowla sportowa” jest na tyle ogólne, że nie pozwala na skonkretyzowanie przedmiotu opodatkowania. Z kolei do kategorii V załącznika, szeroko nazwanej „obiekty sportu i rekreacji”, zaliczono przykładowo: „stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdżalnie”. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zakres określenia „obiekty sportu i rekreacji” nie pokrywa się z użytym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zwrotem „budowle sportowe”. Trzeba tu podkreślić, że załącznik do ustawy – Prawo budowlane jedynie wskazuje na pewne rodzaje wymienionych w nim obiektów budowlanych, przez które należy rozumieć zarówno budowle, jak i budynki oraz obiekty małej architektury (art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego), a nie tylko budowle, jak w art. 3 pkt 3 wymienionej ustawy. Załącznik do ustawy – Prawo budowlane zawiera zestawienie kategorii tychże obiektów wraz ze współczynnikami kategorii i wielkości. Ponadto nie sposób pominąć celu, dla którego załącznik ten został wprowadzony do tego aktu. Określenie współczynnika kategorii „k” obiektu budowlanego (jego nazwy i przeznaczenia) jest niezbędne na etapie zgłaszania projektu budowlanego i wystąpienia o pozwolenie na budowę. Oznaczenie „w” wskazuje na współczynnik wielkości obiektu. W załączniku do ustawy – Prawo budowlane określonych zostało 30 kategorii. Służą one w zasadzie właściwemu organowi administracji architektoniczno-budowlanej do ustalania sankcji za niezgodność kategorii z przeznaczeniem budynku lub za samowolę budowlaną. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09, wypowiedział się wprawdzie, że katalog budowli *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego może zostać rozszerzony o inne obiekty, w tym wymienione w tej ustawie, w załączniku do niej oraz w innych aktach rangi ustawowej. Tym niemniej, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, tylko wówczas, gdy z załącznika do ustawy w sposób jednoznaczny wynika, że wymieniony w nim obiekt budowlany może być identyfikowany w całości jako budowla, dopuszczalne jest jego objęcie zakresem

przedmiotowym podatku od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i to pod warunkiem, że jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wymienienie w załączniku do ustawy takich kategorii, jak „wyciągi narciarskie” czy „kolejki linowe”, nie pozwala na jednoznaczne ustalenie, czy w całości (albo w jakiej części) mogą one stanowić budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji rodzi to problemy z określeniem właściwej podstawy opodatkowania.

Pojęcie kolejki linowej (wyciągu narciarskiego) nie zostało zdefiniowane w ustawie – Prawo budowlane, ani tym bardziej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Podważając stanowisko organu co do określenia przedmiotu opodatkowania, przy braku definicji legalnej, sąd administracyjny nie może uchylić się od obowiązku zdefiniowania tego pojęcia, tzn. wykazania, z jaką sytuacją faktyczną lub prawną należy wiązać obowiązek daninowy. Nie ulega wątpliwości, że przedmiot opodatkowania, jako jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP, winien zostać sprecyzowany w akcie rangi ustawowej i to w sposób na tyle jasny, by adresat normy ustawowej mógł bez większych problemów zidentyfikować, co (tzn. jaki stan faktyczny lub prawny) jest objęte obowiązkiem daninowym i jak należy skonkretyzować podstawę opodatkowania. Oczywiście najbardziej pożądaną jest sytuacja, w której określona norma podatkowa jest tak zbudowana, że identycznie ją odczytują zarówno organ podatkowy, jak i podatnik.

Standardy wykładni prawa podatkowego wskazują na pierwszeństwo wykładni językowej oraz subsydiarność pozostałych zasad wykładni prawa: systemowej i funkcjonalnej. Punktem wyjścia w procesie wykładni jest zatem warstwa językowa interpretowanego przepisu prawa, ponieważ wykorzystanie reguł budowy zdań oraz znaczenia poszczególnych wyrazów czy zwrotów, a w konsekwencji zastosowanie reguł semantyki i syntaktyki, pozwala na ustalenie w pewnym stopniu znaczenia tekstu prawnego (zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 10–14). Dość powszechnie uznaje się, że podstawową dyrektywą wykładni językowej jest dyrektywa języka prawnego, która ma pierwszeństwo przed regułami języka polskiego ogólnego/potocznego (zob. wyrok NSA z 8 czerwca 1994 r., SA/Po 692/94, Monitor Podatkowy 1995, nr 5, s. 151; czy też B. Dauter, A. Dauter-Kozłowska, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2023, s. 461). Naczelný Sąd Administracyjny jest przy tym zdania, że jeżeli ustawodawca posługuje się terminologią specjalistyczną, typową dla ściśle określonej dziedziny wiedzy (np. z zakresu budownictwa czy też ekonomii) i wyjaśnienie użytych w ustawie pojęć ma wpływ na wymiar podatku, a jednocześnie nie jest możliwe prawidłowe odczytanie normy zawartej w przepisie przy zastosowaniu

prawnej czy ogólnej dyrektywy językowej, należy wykorzystać zasady wiedzy specjalistycznej przy ustalaniu znaczenia określonych pojęć (zob. też B. Dauter, A. Dauter-Kozłowska, *op. cit.*, s. 462). Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia przy definiowaniu takich określeń jak „kolejka linowa” czy też „wyciąg narciarski”. Kategorie te to niewątpliwie określenia specjalistyczne, które nie mają swojej ustawowej definicji (aczkolwiek jest ona sformułowana w akcie rangi podstawowej). Reguły języka potocznego również nie naprowadzają na ustalenie, co (również w kontekście systemowym) stanowić ma przedmiot opodatkowania. Co prawda art. 217 Konstytucji RP nie pozwala na wyznaczanie elementów konstrukcyjnych podatku – jak przedmiot opodatkowania – w akcie rangi podstawowej, jednak uregulowania zawarte w takim akcie w pewnych sytuacjach mogą stanowić wytyczną interpretacyjną, pozwalającą na ustalenie znaczenia wykładanych zwrotów specjalistycznych, zwłaszcza gdy rozwiązania przyjęte np. w rozporządzeniu wykonawczym właściwego ministra oparte zostały na takim właśnie języku specjalistycznym. W § 4 pkt 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla kolei linowych przeznaczonych do przewozu osób (Dz.U. z 2004 r. Nr 15, poz. 130; dalej: rozporządzenie) zdefiniowane zostało pojęcie takiego obiektu. Zgodnie z tym przepisem kolej linowa to zespół urządzeń przeznaczonych do przewozu osób przy użyciu pojazdów lub urządzeń wyciągowych, w których przemieszczanie odbywa się za pomocą lin usytuowanych wzdłuż toru jazdy. W dalszej części rozporządzenia dzieli kolej linowe na: liniowo-terenowe, napowietrzne oraz wyciągi. Infrastrukturę kolei linowych tworzą budynki stacji, części budowlane urządzeń oraz ich fundamenty usytuowane wzdłuż trasy, niezbędne do montażu i funkcjonowania tychże kolei (§ 4 pkt 2 rozporządzenia). W § 5 rozporządzenia wymieniono podsystemy kolei linowych, w skład których wchodzi m.in. liny i połączenia linowe, napęd i hamulce, stacje, urządzenia trasowe, pojazdy (do pojazdów zaliczono m.in. wagoniki, kabiny, krzesełka, urządzenia holujące). Skoro w rozporządzeniu posłużono się specjalistycznym językiem budowlanym ilustrującym, jakie warunki winny spełniać kolej linowe (wyciągi narciarskie) i z czego składa się ta infrastruktura, musi to mieć wpływ na ustalenie językowego znaczenia tychże pojęć. Z powyższego wynika, że kolej linowa (wyciąg narciarski) nie stanowi jednorodnego obiektu budowlanego. Jest to zespół powiązanych technicznie i technologicznie obiektów budowlanych (a zatem budynków i budowli) oraz urządzeń służących do przewozu osób w pojazdach przemieszczających się po torze linowym przebiegającym ponad terenem, a w przypadku wyciągów narciarskich – również na terenie. Z tych też względów kompleks taki, w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r., nie może być traktowany jako jeden przedmiot opodatkowania, jedna

budowla. Za niewłaściwe zatem należy uznać ustalanie przedmiotu opodatkowania w postaci budowli na podstawie kategorii wymienionych w załączniku do ustawy – Prawo budowlane jako konkretyzacji użytego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ogólnego określenia „budowle sportowe”. Naczelny Sąd Administracyjny jest zdania, że wobec niedookreśloności tego zwrotu, ten fragment przepisu nie ma zastosowania. Posiłkując się natomiast wytycznymi interpretacyjnymi płynącymi z wyroku TK z 13 września 2011 r., w sprawie P 33/09, odnoszącymi się do katalogu budowli zawartego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, należy wnioskować, że w przypadku kolei linowych czy wyciągów narciarskich (w przedstawionym wyżej rozumieniu) budowlę stanowią części budowlane urządzeń technicznych składających się na sporne obiekty. Przysądza o tym zwrot legislacyjny „części budowlane urządzeń technicznych (...) i innych urządzeń”. Przez część budowlaną budowli Naczelny Sąd Administracyjny rozumie fragment obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, wytworzony lub zmontowany z wyrobów budowlanych, będący wynikiem robót budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego. Budynki stacji należy kwalifikować do kategorii budynków, o ile spełniają warunki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Natomiast częściami budowlanymi kolei linowych będą z całą pewnością podpory trasowe, fundamenty pod te podpory oraz fundamenty układów napędowych, przewojowych i napinających. W każdym razie kwestie te w razie potrzeby powinny zostać ocenione przy wykorzystaniu opinii biegłego. Analiza w tym zakresie nie była prowadzona ani przez organy podatkowe, ani przez Sąd pierwszej instancji, co było wynikiem przyjęcia błędnej definicji przedmiotu opodatkowania. W tym kontekście za usprawiedliwione należy uznać podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Ponieważ materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowania podatkowego, z uwagi na dokonaną tym wyrokiem ocenę, wymagać będzie uzupełnienia, za zasadne uznać też należy zarzuty naruszenia art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p., co zostało powiązane z wytknięciem właściwych regulacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa przy tym, że w odniesieniu do pozostałych urządzeń składających się na kolej linową (wyciąg narciarski) celowym mogło być ustalenie, czy nie stanowią one (lub które z nich stanowią) urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Oceny takiej nie dokonał ani organ pierwszej instancji, ani Wojewódzki Sąd Administracyjny. Do kwestii tej nie odniósł się również w wywodach skargi Prokurator. Z natury rzeczy trudno wobec tego wymagać od strony skarżącej, by odwoływała się do tego aspektu w skardze kasacyjnej. W tej sytuacji, z formalnego punktu widzenia, sprawę

należy uznać za zamkniętą, biorąc pod uwagę jej granice wyznaczone podniesionymi w skardze kasacyjnej zarzutami. Naczelny Sąd Administracyjny uznał jednak za celowe odniesienie się do tego zagadnienia z uwagi na jego ważkość, choć pozostaje to bez wpływu na wynik tej sprawy.

Dla celów podatkowych ustawodawca rozszerzył w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w porównaniu z przepisami ustawy – Prawo budowlane) pojęcie budowli, obejmując tą kategorią zarówno budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (zasadnicze znaczenie ma tu katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Ustalenie, jakie urządzenia budowlane, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., winny zostać objęte podatkiem od nieruchomości, wymaga uwzględnienia regulacji art. 2 ust. 1 u.p.o.l. *in initio*. Przepis ten określa przedmiot podatku od nieruchomości, a zatem jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Z tych też względów jego treść nie może być pomijana przy ustalaniu zakresu pojęciowego budowli jako przedmiotu opodatkowania. W świetle art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Użyte w art. 2 ust.1 u.p.o.l. określenie „obiekty budowlane” należy definiować identycznie jak „obiekt budowlany”, o którym mowa w art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l., tj. jako „obiekt” w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (w obecnym brzmieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego jest to „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”). Kryterium wypełnienia cech „obiektu budowlanego” odnosi się zatem do budynków (ich części), a także budowli (ich części) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmują zarówno budowle w ujęciu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego.

W efekcie, skoro zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają „nieruchomości lub obiekty budowlane”, w tym budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3), to reguły wykładni językowej prowadzą do wniosku, że urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, jeżeli nie spełniają kryteriów z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. W istocie, tym głównym (a w praktyce – w większości przypadków – jedynym) wskaźnikiem, jakim charakteryzować się winny urządzenia budowlane, jeżeli mają zostać zaliczone

do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest spełnienie warunku „wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych”.

Odnosząc się do definicji urządzenia budowlanego (art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego), Trybunał za budowlę uznał „jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: 1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oraz 2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane nie są instalacje; mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”.

Z przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyroku TK wynika, że do urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, kwalifikowanych do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., mogą zostać zaliczone jedynie:

1) urządzenia techniczne wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, a zatem „przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”, a także

2) inne urządzenia techniczne (niewymienione w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego), o ile „zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego” – będącego budynkiem albo budowlą w rozumieniu podatkowym – zgodnie z jego przeznaczeniem (nie ulega wątpliwości, że chodzi tu o powiązanie urządzenia technicznego z konkretnym budynkiem albo konkretną budowlą w rozumieniu podatkowym).

W przedstawionym znaczeniu przez budowlę w rozumieniu podatkowym należy uważać budowlę wymienioną wprost w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach Prawa budowlanego, w załączniku do tej ustawy albo w innej ustawie zawierającej przepisy prawa budowlanego.

Reasumując – ustalenie, że dany obiekt jest budowlą w postaci urządzenia budowlanego, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, lecz które nie zostało w tym przepisie wprost wymienione, wymaga potwierdzenia, iż:

1) jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (tj. został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych);

2) stanowi niebędące instalacją urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zaliczanym do budynków albo budowli w rozumieniu podatkowym, które to urządzenie zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

3) wykluczona jest możliwość identyfikowania takiego obiektu jako budynku albo obiektu małej architektury.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, użyte w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego określenie „urządzenie techniczne”, wobec jego niezdefiniowania zarówno w ustawie podatkowej, jak i w ustawie – Prawo budowlane, a także braku stosownego odesłania do innych regulacji prawnych, ma charakter pojęcia autonomicznego. Przy jego ustalaniu zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej.

Urządzenia techniczne składają się z połączonych ze sobą elementów stanowiących spójną, funkcjonalną całość cechującą się określonym typem budowy w zależności od parametrów pracy i przeznaczenia (*Uniwersalny Słownik Języka Polskiego* PWN, red. S. Dubisz, Warszawa 2008, s. 275; *Słownik Języka Polskiego*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1967, s. 665). Zauważyć też należy, że te same określenia użyte w przepisach ustawy – Prawo budowlane niekoniecznie muszą być w ten sam sposób odczytywane (posiadając tożsamy zakres pojęciowy) na gruncie prawa budowlanego i w obszarze prawa podatkowego. Potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie – Prawo budowlane wynikać może chociażby ze szczególnego charakteru norm daninowych (gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają tu istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), ale także z istoty i funkcji określonego podatku. Przykładów dostarczają m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, czy uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21.

Z kolei „wyrób budowlany”, o którym mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, należy postrzegać przez pryzmat art. 10 Prawa budowlanego, zgodnie z którym „wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych – również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem”. Zauważyć również należy, że w myśl art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu

Europejskiego i Rady nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.U. UE L z 2011 r. Nr 88, poz. 5), do którego odsyła ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1213), „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych (zob. wyrok składu siedmiu sędziów NSA z 22 października 2018 r., II FSK 2983/17).

Istotne znaczenie ma również wyjaśnienie znaczenia użytego w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego określenia: „zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Dla ustalenia zakresu definicji tej wypowiedzi pomocne jest jej porównanie ze zwrotem legislacyjnym „całość techniczno-użytkowa”. W użytym w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego sformułowaniu „użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” wyeksponowany został związek funkcjonalny urządzenia technicznego z obiektem budowlanym w postaci:

1) budynku lub

2) budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub obiektu budowlanego, którego kwalifikacja do kategorii budowli wynika z innego aktu prawnego rangi ustawowej, zaliczanego do „przepisów prawa budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Zauważyć można, że wskazany aspekt funkcjonalny, jaki wynika w świetle art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego z definicji urządzenia budowlanego, zbliża tę kategorię do całości użytkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego, w brzmieniu sprzed 28 czerwca 2015 r., jakkolwiek pomija aspekt związku technicznego (całości technicznej, a w konsekwencji całości techniczno-użytkowej). O ile zatem związek techniczny oznaczał, co uprzednio wyjaśniono, ścisłą więź faktyczną poszczególnych elementów składających się na całość techniczno-użytkową odrębnego przedmiotu opodatkowania (jednej budowli), o tyle za „związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego) należy uznać urządzenia techniczne:

1) niebędące instalacjami, o których mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego;

2) stanowiące odrębny przedmiot materialny;

3) zapewniające właściwe użytkowanie budynków lub budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub obiektu budowlanego, którego kwalifikacja do kategorii budowli wynika z innego aktu

prawnego rangi ustawowej, zaliczanego do „przepisów prawa budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Granice rozumienia zwrotu legislacyjnego „związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” nie mogą być postrzegane zbyt szeroko z tych samych względów, dla których wytyczono wcześniej zakres postrzegania pojęć „całość użytkowa” czy „techniczno-użytkowa”. Reasumując powyższe rozważania, Naczelny Sąd Administracyjny jest zdania, że przez urządzenie budowlane, niewymienione wprost w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., należy rozumieć urządzenia techniczne:

1) niebędące instalacjami, o których mowa w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, ani budynkiem, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznika do tej ustawy lub innej ustawy zawierającej przepisy prawa budowlanego, ani obiektem małej architektury;

2) funkcjonalnie powiązane z budynkiem lub budowlą w znaczeniu wymienionym w pkt 1;

3) pełniące funkcję służebną wobec budynku lub budowli wymienionej w pkt 1;

4) zapewniające możliwość użytkowania budynku lub budowli wymienionej w pkt 1 zgodnie z ich przeznaczeniem i tylko wówczas, gdy związek użytkowy urządzenia technicznego z takim obiektem budowlanym jest konieczny dla realizacji funkcji tegoż obiektu oraz bezpośredni (nie będą urządzeniem budowlanym urządzenia techniczne jedynie usprawniające eksploatację obiektu identyfikowanego jako oddzielna budowla, poprawiające warunki pracy, np. taśmociągi, suwnice, terminale komputerowe, kasy fiskalne itp.);

5) wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych;

6) użytkowo/funkcjonalnie powiązane z konkretnym budynkiem lub konkretną budowlą w znaczeniu opisanym w pkt 1, tj. skonkretyzowanym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Poruszane w niniejszym uzasadnieniu aspekty, odnoszone do stanu prawnego ukształtowanego po 27 czerwca 2015 r., nie zostały dostrzeżone przy dokonywaniu oceny spornego obiektu jako budowli będącej przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co pozwala uznać za usprawiedliwione sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia wskazanych wyżej przepisów prawa materialnego i procesowego.

Ponieważ w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, zaistniała podstawa prawna do wydania orzeczenia reformatoryjnego w sprawie. Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji.

Pomimo uwzględnienia skargi kasacyjnej, brak było podstaw prawnych do zasądzenia zwrotu kosztów postępowania. Zgodnie z art. 203 pkt 1 p.p.s.a., koszty postępowania przysługują skarżącemu, jeżeli uchylony został wyrok oddalający skargę, co w sprawie nie miało miejsca. Ponadto zwrot kosztów postępowania musiałby zostać zasądzony od Prokuratora inicjującego postępowanie sądowoadministracyjne, który nie może zostać nimi obciążony (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 3 lipca 2017 r., I OPS 1/17).

61

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 29 listopada 2024 r.
(I OSK 1665/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Iwona Bogucka (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Dariusz Chaciński, NSA Piotr Przybysz

Uprzednie wniesienie pozwu o ochronę własności, jeżeli ustalenie przebiegu granic jest konieczne do rozstrzygnięcia sprawy, wszczyna postępowanie, w którym organem właściwym do przeprowadzenia rozgraniczenia jest sąd cywilny. Następnie złożenie do organu administracji wniosku o rozgraniczenie tych samych działek uzasadnia zastosowanie art. 66 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572), zgodnie z którym, gdy z podania wynika, że właściwy w sprawie jest sąd powszechny, organ, do którego podanie wniesiono, zwraca je wnoszącemu.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a ł i ł** na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krośnie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 1 czerwca 2021 r. w sprawie ze skarg H.U. i H.U.2 na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krośnie z dnia (...) października 2020 r., nr (...), w przedmiocie umorzenia postępowania rozgraniczeniowego, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 powyższej ustawy – **z a s á d z i ł** od Samorządowego Kolegium Odwoławczego

w Krośnie na rzecz H.U.2 trzysta siedemdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z uzasadnienia

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) wyrokiem z 1 czerwca 2021 r., II SA/Rz 3/21, po rozpoznaniu sprawy ze skarg H.U. i H.U.2 (dalej: skarżący) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krośnie (dalej: organ, skarżący kasacyjnie) z (...) października 2020 r., nr (...), którą utrzymano w mocy decyzję Wójta Gminy T. (dalej: organ pierwszej instancji) z (...) sierpnia 2020 r., nr (...), o umorzeniu postępowania o rozgraniczenie nieruchomości (położonej w obrębie (...), stanowiącej działkę ew. nr (...), objętą księgą wieczystą nr (...), stanowiącą własność Gminy T. z nieruchomością położoną w obrębie (...), stanowiącą działkę ew. nr (...), objętą księgą wieczystą nr (...), stanowiącą własność skarżących na zasadzie ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej) i przekazaniu sprawy z urzędu do rozpatrzenia Sądowi Rejonowemu w Jaśle – w punkcie pierwszym uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji, w punkcie drugim umorzył postępowanie administracyjne, a w punkcie trzecim zasądził od organu na rzecz skarżących zwrot kosztów postępowania sądowego.

W uzasadnieniu wyroku WSA wyjaśnił, że wszczęcie z urzędu przez organ pierwszej instancji postępowania rozgraniczeniowego w drodze postanowienia z 19 sierpnia 2019 r. odbyło się z oczywistym naruszeniem właściwości sądu powszechnego, przed którym wcześniej zawisł już spór o ochronę własności, który obejmuje ustalenie spornych granic.

W skardze kasacyjnej organ wniósł o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, ewentualnie o uchylenie wyroku i oddalenie skarg oraz o zasądzenie kosztów postępowania sądowego. Skarżący kasacyjnie organ zrzekł się przeprowadzenia rozprawy.

Sądowi pierwszej instancji zarzucono:

1. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 135 i art. 133 tej ustawy, polegające na niewłaściwym zastosowaniu i bezpodstawnym rozszerzeniu pojęcia „granic danej sprawy”, przez odniesienie się do wyniku odrębnego – tak merytorycznie, jak i instancyjnie – postępowania prowadzonego przez Sąd Rejonowy w Jaśle, a dotyczącego ochrony prawa własności do nieruchomości objętych postępowaniem rozgraniczeniowym, podczas gdy w ocenie strony przeciwnej są to dwa niezależne

od siebie postępowania, prowadzone na podstawie innych przepisów prawa i przez inne podmioty, a ponadto na dzień orzekania w sprawie przez organy administracji postępowanie prowadzone przed sądem powszechnym nie było zakończone, co dodatkowo przemawia za tym, iż wynik tego postępowania nie mógł mieć wpływu na orzeczenie kończące administracyjny etap postępowania rozgraniczeniowego;

2. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 36 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2020 r. poz. 2052 ze zm.; dalej: p.g.k.), przez błędne przyjęcie braku możliwości prowadzenia jednoczesnego postępowania rozgraniczeniowego oraz o ochronę własności co do tych samych nieruchomości i w konsekwencji nieuprawnione przyjęcie konkurencyjności tych trybów oraz nadrzędności sądowego postępowania windykacyjnego i dokonanego tam subsydiarnego aktu rozgraniczenia nieruchomości, podczas gdy zasadą jest, iż ustalenie przebiegu granicy winno nastąpić w toku postępowania rozgraniczeniowego, zaś wyjątkowo jedynie w toku procesu o ochronę własności;

3. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 145 § 3 tej ustawy przez nieuzasadnione umorzenie postępowania administracyjnego prowadzonego przez organy administracji w sprawie, jako skutek błędnego przyjęcia przez Sąd pierwszej instancji niedopuszczalności prowadzenia postępowania o rozgraniczenie nieruchomości równocześnie z postępowaniem o ochronę własności tych samych nieruchomości.

Naruszenia powyższe uznać należy za istotne, gdyż przyjęcie odmiennej oceny przez Sąd pierwszej instancji skutkowałoby merytoryczną oceną zakwestionowanej decyzji i w konsekwencji możliwością oddalenia skarg.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ podniósł, że przepis art. 36 p.g.k. przyznaje sądowi możliwość przeprowadzenia rozgraniczenia, jeżeli ustalenie przebiegu granic jest potrzebne do rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy. Z powyższego wynika zatem, że kompetencja sądu do dokonania rozgraniczenia w procesie o ochronę własności aktualizuje się, gdy niezbędną przesłanką do wydania orzeczenia w sprawie jest wcześniejsze dokonanie rozgraniczenia nieruchomości. Przepis ten nie wyklucza jednak dokonania rozgraniczenia również w trybie postępowania administracyjnego. Ustawodawca nie zastrzegł wszak możliwości ustalenia spornych granic wyłącznie na drodze sądowej. Stanowisko to wynika z wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 17 maja 2019 r., I Aca 85/19. Na niekonkurencyjność tych dwóch trybów wskazuje także inne orzecznictwo sądowe. Podstawą stanowiska o konieczności odmowy wszczęcia administracyjnego postępowania rozgraniczeniowego lub jego umorzenia w przypadku nieuprawnionego wszczęcia, mogłoby być uprzednie prawomocne orzeczenie sądu w zakresie tych samych

granic lub ostateczne orzeczenie organów administracji w tożsamym zakresie, lecz taka sytuacja w sprawie nie zachodziła. Ponadto, przyjmując tok myślowy Sądu pierwszej instancji, zasadnym byłoby raczej zawieszenie postępowania administracyjnego do czasu prawomocnego zakończenia sądowej sprawy o ochronę własności, a nie umarzanie postępowania. Niezależnie od tego, powoływanie się w realiach niniejszej sprawy na nieprawomocne orzeczenie Sądu Rejonowego w Jaśle z 18 grudnia 2020 r., zapadłe już po ostatecznym zakończeniu postępowania rozgraniczeniowego na etapie administracyjnym i to w dodatku w innej sprawie, jest nieuprawnione i wykracza poza granice sprawy objętej skargą. Rozważania Sądu na temat ewentualnej kolizji między rozstrzygnięciem o rozgraniczeniu nieruchomości wydanym w oparciu o art. 36 p.g.k. a wydanym w klasycznym sądowym trybie rozgraniczeniowym wykraczają poza materię sporu na tle danej sprawy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną, sporządzoną przez zawodowego pełnomocnika, H.U.2 wniosła o odrzucenie skargi kasacyjnej, ewentualnie o jej oddalenie, nadto o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania. Zdaniem skarżącej organ nie ma interesu prawnego w korzystnym dla siebie rozstrzygnięciu w tej sprawie, gdyż spór toczy się pomiędzy skarżącymi a gminą i ma charakter cywilny. W ocenie skarżącej rozstrzygnięcie Sądu pierwszej instancji jest prawidłowe, gdyż sprawa o rozgraniczenie ma charakter wtórny, gdyż w wyniku zagarnięcia części działki przez gminę zostało wytoczone powództwo o ochronę własności.

Osobistą odpowiedź na skargę kasacyjną wniósł także H.U., składając analogiczne wnioski procesowe.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.), Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod uwagę tylko nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie stwierdzono żadnej z przesłanek nieważności wymienionych w art. 183 § 2 p.p.s.a., wobec czego rozpoznanie sprawy nastąpiło w granicach zgłoszonych podstaw i zarzutów skargi kasacyjnej. Stosownie do przepisu art. 176 p.p.s.a. skarga kasacyjna winna zawierać zarówno przytoczenie podstaw kasacyjnych, jak i ich uzasadnienie. Przytoczenie podstaw kasacyjnych oznacza konieczność konkretnego wskazania tych przepisów, które zostały naruszone w ocenie wnoszącego skargę kasacyjną, co ma istotne znaczenie ze względu na zasadę związania Sądu drugiej instancji granicami skargi kasacyjnej.

Rozpoznana w tych granicach skarga kasacyjna nie podlega uwzględnieniu.

Nie są trafne zarzuty naruszenia art. 133 i art. 134 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. Zarzut naruszenia art. 133 p.p.s.a. nie poddaje się rozważeniu, a to ze względu na brak wymaganej konkretności. Artykuł 133 p.p.s.a. ma złożoną strukturę, składa się z trzech paragrafów, z których pierwszy zawiera ponadto więcej niż jedną normę prawną. W tej sytuacji wskazanie na art. 133 p.p.s.a. nie pozwala Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu na identyfikację zarzucanego naruszenia, zwłaszcza że zarzut nie został uzasadniony.

Nie doszło również do naruszenia w sprawie art. 134 p.p.s.a. Także w tym przypadku zarzut nie został postawiony dostatecznie precyzyjnie, skoro art. 134 zawiera kilka przepisów, ujętych strukturalnie w dwa paragrafy. Argumentacja związana z zarzutem pozwala jednak na przyjęcie, że jego przedmiotem jest przekroczenie granic sprawy, odnosi się zatem do art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związanym zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, że Sąd pierwszej instancji wykroczył poza granice sprawy. Fakt wszczęcia postępowania przed sądem powszechnym o ochronę własności z pozwu skarżących i prowadzenie tego postępowania przez Sąd Rejonowy w Jasle pod sygnaturą I Ca 487/18 jest elementem stanu faktycznego, który wynika z materiału sprawy. Okoliczności tej w skardze kasacyjnej nie podważono. Skarżący pismem z 18 czerwca 2019 r. wnieśli do sądu pozew o ochronę własności z żądaniem ostatecznego ustalenia granicy między działkami nr (...) i nr (...). Postępowanie administracyjne o rozgraniczenie tych działek zostało przez Wójta Gminy wszczęte z urzędu postanowieniem z (...) sierpnia 2019 r. Niewątpliwie są to dwa odrębne postępowania, uwzględnienie faktu zawiśnięcia sprawy cywilnej w postępowaniu administracyjnym w żadnym wypadku nie może być jednak uznane za wykroczenie poza granice sprawy sądowoadministracyjnej. Sąd pierwszej instancji poddał kontroli decyzje organów administracji wydane w postępowaniu o rozgraniczenie nieruchomości. Uznanie, że wszczęcie i prowadzenie tego postępowania jest niedopuszczalne, nie stanowi o przekroczeniu granic sprawy tylko z tego względu, że okolicznością zidentyfikowaną przez Sąd pierwszej instancji jako przeszkoda do prowadzenia postępowania administracyjnego było inne postępowanie sądowe.

Nie jest skuteczny zasadniczy dla niniejszej sprawy zarzut naruszenia art. 36 p.g.k., zgodnie z którym sąd, przed którym toczy się sprawa o własność lub o wydanie nieruchomości albo jej części, jest właściwy również do przeprowadzenia rozgraniczenia, jeżeli ustalenie przebiegu granic jest potrzebne do rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy. W tym wypadku sąd w orzeczeniu zamieszcza również rozstrzygnięcie o rozgraniczeniu nieruchomości. Przepis ten nie rozstrzyga

wprost o relacji między prowadzeniem rozgraniczenia w trybie administracyjnym i w postępowaniu przed sądem powszechnym o własność lub wydanie nieruchomości. Regulacji takiej nie zawierają też inne przepisy ustawy, art. 29 ust. 3 p.g.k. stanowi jedynie, że rozgraniczenia nieruchomości dokonują wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) oraz, w wypadkach określonych w ustawie, sądy. Przepis art. 36 p.g.k. jest regulacją, która przewiduje właśnie jeden z przypadków, gdy do rozgraniczenia dochodzi na drodze orzeczenia sądowego, w tym przypadku w trybie procesowym. Zróżnicowanie właściwości organów co do przeprowadzenia rozgraniczenia każe uznać, że nie jest możliwe równoległe prowadzenie postępowania o rozgraniczenie tych samych nieruchomości przed różnymi organami właściwymi – wójtem i sądem powszechnym. Uprzednie wniesienie pozwu o ochronę własności, jeżeli ustalenie przebiegu granic jest konieczne do rozstrzygnięcia sprawy, wszczyna postępowanie, w którym organem właściwym do przeprowadzenia rozgraniczenia jest sąd cywilny. Następcze złożenie do organu administracji wniosku o rozgraniczenie tych samych działek uzasadnia zastosowanie art. 66 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572; dalej: k.p.a.), zgodnie z którym, gdy z podania wynika, że właściwym w sprawie jest sąd powszechny, organ, do którego podanie wniesiono, zwraca je wnoszącemu. Brak możliwości wszczęcia na wniosek postępowania administracyjnego w sprawie, w której właściwy jest sąd powszechny, oznacza również brak możliwości wszczęcia takiego postępowania z urzędu, a w razie jego wadliwego wszczęcia podlega ono umorzeniu.

Stanowisko zajęte w przedmiotowej kwestii przez Sąd pierwszej instancji jest zatem prawidłowe, trafnie też WSA zwrócił uwagę na względy funkcjonalne związane z omawianą regulacją i zasadność zapobieżenia dwutorowości postępowania, a w tym podjęcia rozbieżnych rozstrzygnięć w kwestii przebiegu granic. Wszczęcie z urzędu przez organ pierwszej instancji postępowania rozgraniczeniowego w drodze postanowienia z dnia 19 sierpnia 2019 r. odbyło się z naruszeniem właściwości sądu powszechnego, przed którym wcześniej zawisł już spór o ochronę własności i ustalenie spornych granic. Wszczęcie i prowadzenie postępowania rozgraniczeniowego na drodze administracyjnej w tym układzie procesowym było więc niedopuszczalne, a wobec jego wszczęcia, postępowanie podlegało umorzeniu. Stanowisko wyrażone przez Sąd pierwszej instancji zostało także zaakceptowane w piśmiennictwie, w którym powielono wyrażony w zaskarżonym wyroku pogląd dotyczący stosowania art. 36 p.g.k., że „z chwilą zawisłości sprawy procesowej o ochronę własności, dla której ustalenie granic między nieruchomościami jest przesłanką do wydania wyroku, nie jest dopuszczalne wszczęcie i prowadzenie postępowania rozgraniczeniowego w trybie administracyjnym” (zob. D. Felcenloben, *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 36).

W konsekwencji nie jest skuteczny zarzut naruszenia art. 145 § 3 p.p.s.a. przez nieuzasadnione umorzenie postępowania administracyjnego w przedmiocie rozgraniczenia. Niedopuszczalność wszczęcia i prowadzenia postępowania administracyjnego o rozgraniczenie tych samych nieruchomości, w stosunku do których zawisło postępowanie sądowe o ochronę własności, w którym ustalenie granic między tymi nieruchomościami jest przesłanką do wydania wyroku, uzasadniała nie tylko uchylenie zaskarżonych decyzji, ale również umorzenie wszczętego postępowania administracyjnego. Nie jest przy tym trafne wskazanie w skardze kasacyjnej na zasadność zawieszenia w takim przypadku postępowania administracyjnego. Nie określono w skardze kasacyjnej podstawy do takiego zawieszenia, nie jest nim natomiast przepis art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a., postępowanie cywilne o ochronę własności nie jest postępowaniem prejudycjalnym względem administracyjnego postępowania o rozgraniczenie.

Mając na uwadze podane argumenty Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. orzekł jak w sentencji o oddaleniu skargi kasacyjnej.

O zasądzeniu na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego postanowiono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a., zgodnie z którym – w razie oddalenia skargi kasacyjnej – strona, która wniosła skargę kasacyjną, obowiązana jest zwrócić niezbędne koszty postępowania kasacyjnego poniesione przez skarżącego, jeżeli zaskarżono skargą kasacyjną wyrok sądu pierwszej instancji uwzględniający skargę. Koszty te w niniejszej sprawie ograniczają się do kosztów zastępstwa procesowego przez pełnomocnika będącego radcą prawnym, który sporządził odpowiedź na skargę kasacyjną (art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b/ 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.).

Wniosek skarżącego o zwrot kosztów postępowania, zawarty w osobistej odpowiedzi na skargę kasacyjną, nie mógł skutkować ich przyznaniem, albowiem strona nie poniosła kosztów podlegających zwrotowi. Zgodnie z art. 204 pkt 2 p.p.s.a. zwrotowi podlegają niezbędne koszty postępowania kasacyjnego. Do niezbędnych kosztów postępowania strony reprezentowanej przez radcę prawnego zalicza się jego wynagrodzenie, jednak nie wyższe niż stawki opłat określonych w odrębnych przepisach i wydatki jednego radcy prawnego, koszty sądowe oraz koszty nakazanego przez sąd osobistego stawiennictwa (art. 205 § 2 p.p.s.a.). Strona nie była wezwana do osobistego stawiennictwa, a wobec złożenia osobistej odpowiedzi na skargę kasacyjną nie wykazała, że poniosła koszty postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało sporządzone z uwzględnieniem przepisu art. 193 *in fine* p.p.s.a., zgodnie z którym uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej.

62

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 18 lutego 2025 r.
(I OSK 219/22)**

Przewodniczący: sędzia NSA Krzysztof Sobieralski (sprawozdawca)

Sędziowie: del. WSA Maria Grzymisławska-Cybulska, NSA Karol Kiczka

Sprawa rozgraniczenia nieruchomości stanowi sprawę administracyjną materialną (w rozumieniu art. 1 pkt 1 Kodeksu postępowania administracyjnego) czasowo i warunkowo, o ile – stosownie do treści art. 33 ust. 3 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.) – w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji wójta (burmistrza, prezydenta miasta) o rozgraniczeniu nieruchomości strona nie zażąda przekazania sądowi powszechnemu sprawy ustalenia przebiegu granicy. Decyzja o rozgraniczeniu, co do której strona niezadowolona z ustalenia przebiegu granicy wystąpiła z żądaniem, o którym mowa w art. 33 ust. 3 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, traci moc wiążącą z chwilą złożenia do organu stosownego żądania (w części objętej żądaniem przekazania sprawy sądowi).

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. 1685) skargę kasacyjną A.B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 21 września 2021 r. w sprawie ze skargi B.B. i A.B. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Przemyślu z (...) lutego 2021 r., nr (...), w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji.

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji), wyrokiem z 21 września 2021 r., II SA/Rz 823/21, oddalił skargę B.B. i A.B. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Przemyślu (dalej: Kolegium) z (...) lutego 2021 r., nr (...), w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył A.B. (dalej: skarżący kasacyjnie). Zaskarżając wyrok Sądu pierwszej instancji w całości powołano podstawę kasacyjną przewidzianą w art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.).

Zarzucono naruszenie przepisów postępowania, którym uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez wadliwe sporządzenie przez WSA w Rzeszowie uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, które nie zawiera stanowiska co do większości zarzutów formułowanych pod adresem decyzji Kolegium oraz decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r., co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ oznacza, że zostało sporządzone w taki sposób, iż niemożliwa jest kontrola instancyjna zaskarżonego wyroku;

2) art. 134 § 1 w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez brak realizacji badania zgodności z prawem zaskarżonej decyzji administracyjnej i odniesienie się w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku jedynie do zarzutu naruszenia prawa procesowego w postaci art. 153 p.p.s.a. oraz pominięcie szeregu istotnych aspektów podnoszonych przez skarżących w granicach sprawy i mających ścisły związek z wnioskiem inicjującym postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r., a w szczególności takich jak:

a) „ukryte” rozstrzygnięcie co do działki nr (...), która formalnie nie była objęta postępowaniem rozgraniczeniowym, a polegające na tym, że na skutek przeprowadzonego postępowania rozgraniczeniowego powierzchnia tej działki została powiększona między innymi kosztem powierzchni działki skarżących, co wynika jedynie z mapy uzupełniającej z rozgraniczenia nieruchomości sporządzonej przez mgr inż. J.G. w dniu 21 marca 2018 r., podczas gdy powinno wynikać z sentencji zaskarżonej decyzji;

b) pominięcie udziału strony w postępowaniu rozgraniczeniowym, tj. Gminy Lubaczów jako właściciela działki nr (...), która formalnie nie została ujęta w decyzji o rozgraniczeniu, podczas gdy w jego wyniku faktycznie doszło do zwiększenia powierzchni ww. działki kosztem powierzchni nieruchomości pozostałych osób biorących udział w tym postępowaniu rozgraniczeniowym;

c) zignorowanie faktu wydania decyzji przez Wójta Gminy Lubaczów jako przedstawiciela Gminy Lubaczów, w sprawie, w której stroną jest Gmina Lubaczów, podczas gdy na mocy tej decyzji Gmina Lubaczów przyznała sama sobie kosztem skarżących i innych uczestników postępowania korzyść w postaci powiększenia swojej działki o 66 m²;

3) art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2 w związku z art. 105 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego

(Dz.U. z 2020 r. poz. 2000 ze zm.; dalej: k.p.a.), poprzez oddalenie skargi na skutek błędnego przyjęcia przez Sąd pierwszej instancji, iż skarga jest nieuzasadniona, ponieważ nastąpiła już w całości utrata mocy obowiązującej przez decyzję Wójta Gminy Lubaczów o rozgraniczeniu (wraz z uzasadnieniem oraz sporządzoną mapą uzupełniającą), podczas gdy nie zachodziły podstawy do umorzenia postępowania w wyżej wymienionej sprawie, ponieważ dopiero wydanie orzeczenia przez sąd powszechny w sprawie rozgraniczenia spowoduje utratę mocy wiążącej przez decyzję Wójta Gminy Lubaczów. Z uwagi więc na fakt, że na obecnym etapie nie jest znany wynik sprawy o rozgraniczenie, toczącej się przed Sądem Rejonowym w Lubaczowie, i nie jest możliwe ustalenie wyniku tego postępowania, decyzja Wójta Gminy Lubaczów nadal istnieje w obrocie prawnym i pozostaje ostateczna, a zatem możliwe jest stwierdzenie nieważności tej decyzji w całości lub w części;

4) art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z art. 107 k.p.a., poprzez oddalenie skargi na skutek błędnego przyjęcia przez Sąd pierwszej instancji, iż skarga jest nieuzasadniona, podczas gdy decyzja Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r. rażąco narusza art. 107 k.p.a. w ten sposób, że zawiera „ukryte” rozstrzygnięcie w zakresie zmiany powierzchni działki nr (...), której właścicielem jest Gmina Lubaczów, kosztem powierzchni między innymi działki skarżących, co w konsekwencji oznacza, że jest dotknięta wadą nieważności wskazaną w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. i podlega stwierdzeniu nieważności. Zmiana powierzchni działki nr (...) nie wynika wprost z sentencji decyzji, a jedynie z mapy uzupełniającej rozgraniczenia, sporządzonej przez mgr J.G. w dniu 21 marca 2018 r. Co istotne, wyżej wymieniona działka nie była przedmiotem postępowania o rozgraniczeniu nieruchomości, a Gmina Lubaczów nie była stroną postępowania i nie została w decyzji oznaczona jako strona postępowania;

5) art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z art. 16 § 1 k.p.a., poprzez oddalenie skargi na skutek błędnego podzielenia przez Sąd pierwszej instancji stanowiska Kolegium w Przemyśle, iż brak przedmiotu w postaci decyzji administracyjnej objętej wnioskiem skarżących z 10 lutego 2020 r., podczas gdy formalna strona zasady ogólnej trwałości decyzji ostatecznej wyraża się w tym, że decyzje te obowiązują tak długo, dopóki nie zostaną uchylone lub zmienione przez nową decyzję opartą na odpowiednim przepisie prawnym. Jest to tzw. domniemanie mocy obowiązującej decyzji. Wydanie nowej decyzji jest więc jedynym sposobem całkowitego lub częściowego pozbawienia decyzji ostatecznej jej mocy obowiązującej.

Skarżący kasacyjnie, wskazując na powyższe podstawy skargi kasacyjnej, w oparciu o art. 185 § 1 p.p.s.a. wniósł o:

I. rozważenie przez Sąd pierwszej instancji dokonania autokontroli zaskarżonego orzeczenia poprzez uchylenie zaskarżonego wyroku i ponowne rozpoznanie sprawy z uwagi na istniejące podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r., nr (...), o rozgraniczeniu nieruchomości stanowiących własność A.F., tj. działek nr (...) i (...), położonych w obrębie geodezyjnym (...) z nieruchomościami, oznaczonymi jako działki nr (...) (współwłasność A.B. i B.B.) i działki nr (...), (...) i (...) (własność H.C.), oraz z uwagi na okoliczność, iż podstawy skargi są oczywiście usprawiedliwione; ewentualnie o:

II. uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i uwzględnienie skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Przemyśle z (...) lutego 2021 r., znak: (...), w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów, nr (...), z (...) lipca 2018 r. o rozgraniczeniu nieruchomości stanowiących własność A.F., tj. działek nr (...) i (...), położonych w obrębie geodezyjnym (...) z nieruchomościami, oznaczonymi jako działki nr (...) (współwłasność A.B. i B.B.) i działki nr (...), (...) i (...) (własność H.C.); ewentualnie o:

III. uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania; a ponadto o:

IV. zasądzenie od organu na rzecz skarżących zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych;

V. rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej skarżący kasacyjnie przedstawił argumenty na poparcie podniesionych zarzutów.

W piśmie zatytułowanym „Odpowiedź B.B. na skargę kasacyjną skarżącego A.B. z 30 listopada 2021 r.” pełnomocnik B.B. wniósł o uwzględnienie skargi kasacyjnej wniesionej przez skarżącego A.B. oraz o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W piśmie procesowym z 8 lutego 2025 r. (data wpływu do NSA: 11 lutego 2025 r.) zatytułowanym „Wniosek dowodowy skarżących” A.B. i B.B. wystąpili o przeprowadzenie dowodu z załączonych do pisma dokumentów „na wykazanie faktu istnienia w obrocie prawnym wadliwej decyzji rozgraniczeniowej oraz na inne okoliczności wskazujące na nieważność postępowania rozgraniczeniowego”.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie zasługiwała na uwzględnienie.

Przepis art. 193 zdanie drugie p.p.s.a. wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym wymogów

dotyczących koniecznych elementów uzasadnienia wyroku, które przewidziano w art. 141 § 4 w związku z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a. Uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera ocenę zarzutów skargi kasacyjnej. W takim uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny nie przedstawia więc opisu ustaleń faktycznych i argumentacji prawnej podawanej przez organy administracji i sąd pierwszej instancji.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie występują przesłanki nieważności postępowania sądowoadministracyjnego enumeratywnie wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a. Z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny przy rozpoznaniu sprawy był związany granicami skargi kasacyjnej. Granice te są wyznaczone wskazanymi w niej podstawami, którymi może być naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.), a także naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.). W rozpoznawanej sprawie skarga kasacyjna została oparta na podstawie przewidzianej w art. 174 pkt 2 p.p.s.a.

Na wstępie wskazać należy, iż rozwiązania prawne przyjęte w przepisach k.p.a. dają podstawę do wyróżnienia dwóch rodzajów spraw administracyjnych: sprawy administracyjnej materialnej i sprawy administracyjnej procesowej. Sprawy administracyjne materialne to te, które mają podstawy prawne w normie prawa materialnego. Istotą tych spraw jest dokonanie w trybie unormowanym prawem procesowym, w formie decyzji administracyjnej, autorytatywnej konkretyzacji normy prawa materialnego w zakresie uprawnień lub obowiązków jednostki mającej interes prawny lub obowiązek prawny. Sprawy administracyjne procesowe to te, które mają podstawy prawne w prawie procesowym. Istotą tych spraw jest dokonanie w trybie unormowanym w prawie procesowym, w formie decyzji administracyjnej, autorytatywnej konkretyzacji normy prawa procesowego regulującej określone rodzaje wadliwości decyzji administracyjnej oraz określone konsekwencje owej wadliwości. Sprawa administracyjna procesowa jest powiązana ze sprawą administracyjną materialną, bowiem jej byt prawny jest uzależniony od rozpoznania i rozstrzygnięcia decyzją ostateczną sprawy administracyjnej materialnej. Zróżnicowanie przedmiotu postępowania administracyjnego ze względu na rodzaj spraw administracyjnych jest podstawą do unormowania przepisami k.p.a. dwóch rodzajów postępowania administracyjnego: postępowania zwykłego i postępowania nadzwyczajnego. Przedmiotem postępowania zwykłego (jurysdykcyjnego) jest sprawa administracyjna materialna, zaś przedmiotem postępowania nadzwyczajnego jest sprawa administracyjna procesowa.

Przedmiotem rozpoznania w niniejszej sprawie sądowoadministracyjnej jest sprawa administracyjna procesowa, a właściwie istnienie i dopuszczalność rozpoznania sprawy administracyjnej procesowej. Skarga do Sądu pierwszej instancji została bowiem wywiedziona od decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Przemyślu z (...) lutego 2021 r., nr (...), w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Instytucja procesowa stwierdzenia nieważności stwarza właściwemu organowi administracji publicznej prawną możliwość eliminacji z obrotu prawnego rozstrzygnięć ostatecznych (decyzji i zaskarżalnych postanowień) oraz skutku milczącego załatwienia sprawy dotkniętych kwalifikowanymi (ciężkimi) wadami materialnoprawnymi przewidzianymi w art. 156 § 1 k.p.a. oraz w przepisach szczególnych, powodującymi nieprawidłowe ukształtowanie stosunku materialnoprawnego zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Inaczej rzecz ujmując, przedmiotem działalności kontrolnej Sądu zainicjowanej przez skarżącego nie jest autorytatywna konkretyzacja normy prawa materialnego w zakresie rozgraniczenia nieruchomości (sprawa administracyjna materialna załatwiona w trybie zwykłym postępowania administracyjnego), lecz weryfikacja tego, czy Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Przemyślu prawidłowo nie dopuściło weryfikacji decyzji wydanej w sprawie administracyjnej materialnej.

Warto przypomnieć, że A.B. i B.B. wnioskiem z 10 lutego 2020 r. wystąpili do Kolegium o stwierdzenie nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r. o rozgraniczeniu nieruchomości stanowiących własność A.F. oznaczonych numerami (...) i (...) z nieruchomościami oznaczonymi jako działka nr (...), stanowiącymi własność skarżących oraz z nieruchomościami oznaczonymi jako działki nr (...), (...), (...), stanowiącymi własność H.C. We wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest art. 33 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.; dalej: p.g.k.), oraz przepisów prawa procesowego, to jest art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z art. 107 k.p.a. Decyzja Wójta Gminy Lubaczów nie stała się ostateczna, gdyż skarżący złożyli wniosek o przekazanie sprawy do Sądu Rejonowego w Lubaczowie, celem rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie prawomocnym wyrokiem z 14 października 2020 r., II SA/Rz 612/20, uchylił postanowienie Kolegium z (...) kwietnia 2020 r. utrzymujące w mocy własne postanowienie z (...) marca 2020 r. o odmowie wszczęcia na wniosek skarżących postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r. WSA stwierdził, że przymiot strony postępowania rozgraniczeniowego powinna posiadać także Gmina Lubaczów, nie tylko w zakresie punktów

trójgraniczy, ale i północnych punktów granicy działek (...) z działką nr (...) oraz z działką (...). W zaleceniach Sąd nakazał Kolegium wystąpienie do Sądu Rejonowego w Lubaczowie o zajęcie jednoznacznego stanowiska co do tego, czy na skutek wniosku skarżących o przekazanie sprawy do sądu powszechnego otworzyła się droga sądowa co do całej decyzji rozgraniczeniowej, czy też tylko do części, a jeśli tak, to do jakiej. Nadto WSA stwierdził, że w tym celu konieczne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, co wyklucza wydanie postanowienia w trybie art. 61a § 1 k.p.a. Realizując te wytyczne Kolegium wystąpiło do Sądu Rejonowego w Lubaczowie. W piśmie z 28 stycznia 2021 r. Sąd Rejonowy potwierdził, że przedmiotem postępowania sądowego w sprawie o sygn. (...) jest rozgraniczenie działek nr (...) i (...) z działką nr (...) oraz z działkami nr (...), (...) i (...). Sprawę o rozgraniczenie zainicjował A.F., zatem również w postępowaniu sądowym ustaleniu podlega tylko przebieg granic jego nieruchomości z działkami sąsiednimi, które wskazał w swoim wniosku. Granice działki nr (...) (współwłasność skarżących) są więc objęte postępowaniem sądowym tylko w zakresie wspólnej granicy z działkami A.F. Sprawa nadal jest w toku i nie zapadło jeszcze żadne rozstrzygnięcie.

Powyższe ustalenia – związane oceną prawną i wskazaniem co do dalszego postępowania wyrażonymi w wyroku WSA w Rzeszowie z 14 października 2020 r. – Kolegium poczyniło w ramach postępowania wszczętego na wniosek skarżących z 10 lutego 2020 r. W konsekwencji ustaliwszy, że zakres sprawy cywilnej rozgraniczenia pokrywa się z zakresem wyznaczonym decyzją Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r., a przejście sprawy o rozgraniczenie do etapu postępowania sądowego (cywilnego) powoduje, że decyzja o rozgraniczeniu traci byt, Kolegium – opisaną na wstępie decyzją z (...) lutego 2021 r. – umorzyło postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Wójta.

Stanowisko to zaakceptował Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym obecnie wyroku.

Z treści zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej wynika, że główną osią sporu w rozpoznawanej sprawie jest kwestia tego, czy na skutek złożenia wniosku o przekazanie sprawy rozgraniczenia do sądu powszechnego wcześniej wydana decyzja administracyjna o rozgraniczeniu traci byt, a w konsekwencji wszczęte wobec niej postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności jest bezprzedmiotowe i podlega umorzeniu.

Niezasadny jest zarzut podniesiony w pkt 3 i 5 *petitum* skargi kasacyjnej, że nie zachodziły podstawy do umorzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji o rozgraniczeniu, ponieważ dopiero wydanie orzeczenia przez sąd powszechny w sprawie rozgraniczenia spowoduje utratę mocy wiążącej przez decyzję Wójta Gminy Lubaczów. Z uwagi więc na fakt, że na obecnym etapie nie jest znany wynik sprawy o rozgraniczenie toczącej się

przed Sądem Rejonowym w Lubaczowie i nie jest możliwe ustalenie wyniku tego postępowania, decyzja Wójta Gminy Lubaczów nadal istnieje w obrocie prawnym i pozostaje ostateczna, a zatem możliwe jest stwierdzenie nieważności tej decyzji w całości lub w części.

W rozpoznawanej sprawie zachodzi niedopuszczalność prowadzenia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji o rozgraniczeniu, przy czym tę niedopuszczalność ustaliło Kolegium dopiero na skutek dodatkowych czynności dowodowych (sprawdzających) przeprowadzonych już w ramach wszczętego postępowania. Ustalona w toku wszczętego postępowania niedopuszczalność prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji o rozgraniczeniu oznacza bezprzedmiotowość tego postępowania skutkującą jego obligatoryjnym umorzeniem na podstawie art. 105 § 1 k.p.a. Tę bezprzedmiotowość należy widzieć w kontekście materialnoprawnym, bowiem utrata mocy wiążącej przez decyzję jest szczególnym przypadkiem braku przedmiotu postępowania. Sprawa rozgraniczenia nieruchomości stanowi sprawę administracyjną materialną (w rozumieniu art. 1 pkt 1 k.p.a.) czasowo i warunkowo, o ile – stosownie do treści art. 33 ust. 3 p.g.k. – w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji wójta (burmistrza, prezydenta miasta) o rozgraniczeniu nieruchomości strona nie zażąda przekazania sądowi powszechnemu sprawy ustalenia przebiegu granicy. Z chwilą złożenia takiego żądania sprawa rozgraniczenia nieruchomości staje się sprawą cywilną, a sąd powszechny przystępuje do jej pierwotnego i całościowego rozpoznania. Decyzja o rozgraniczeniu, co do której strona niezadowolona z ustalenia przebiegu granicy wystąpiła z żądaniem, o którym mowa w art. 33 ust. 3 p.g.k., traci moc wiążącą z chwilą złożenia do organu stosownego żądania (w części objętej żądaniem przekazania sprawy sądowi).

Generalnie sprawy o rozgraniczenie nieruchomości należą do spraw z zakresu prawa cywilnego. Co do zasady do ich rozpoznania są więc powołane sądy cywilne (art. 2 § 1 k.p.c.). Szczególna konstrukcja rozpoznawania tych spraw przyjęta na zasadzie przewidzianej w art. 2 § 1 k.p.c. w ustawie – Prawo geodezyjne i kartograficzne wyłącza czasowo dopuszczalność drogi sądowej, uzależniając możliwość rozpoznania takiej sprawy przez sąd powszechny od wcześniejszego przeprowadzenia obligatoryjnego postępowania administracyjnego. Wzajemna relacja obu postępowań rodzi w praktyce wiele wątpliwości, co do których niejednokrotnie wypowiadał się Sąd Najwyższy. I tak np. w postanowieniu z 19 stycznia 1998 r., I CKN 423/97 (OSNC 1998, nr 10, poz. 156), Sąd Najwyższy stwierdził, że: „decyzja administracyjna o rozgraniczeniu traci moc wiążącą w części objętej żądaniem przekazania sprawy sądowi, natomiast w części nieobjętej tym żądaniem staje się ostateczna”. Pogląd ten podzielił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29 września 1999 r.,

II SA 1580/99. Takie stanowisko wyraził też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 maja 2015 r., I OSK 2153/13.

Dla rozstrzygnięcia omawianej kwestii doniosłe znaczenie ma uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 30 października 2014 r., III CZP 48/14 (OSNC 2015, nr 3, poz. 27), w której rozstrzygnięte zostało zagadnienie prawne przedstawione przez Rzecznika Praw Obywatelskich, dotyczące określenia wnioskodawcy w postępowaniu sądowym o rozgraniczenie. Sąd Najwyższy podjął uchwałę o następującej treści: „W razie przekazania sądowi sprawy o rozgraniczenie nieruchomości wszczętej na wniosek (art. 33 ust. 3 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne; Dz.U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.) wnioskodawcą w postępowaniu sądowym pozostaje osoba, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozgraniczenia”.

W uzasadnieniu powyższej uchwały Sąd Najwyższy podkreślił, że – po przekazaniu sprawy, w wyniku żądania zgłoszonego w trybie art. 33 ust. 3 p.g.k. – postępowanie sądowe stanowi kolejny etap, kontynuację postępowania prowadzonego wcześniej w trybie administracyjnym. Sąd stwierdził, że: „Skorzystanie przez stronę postępowania administracyjnego z możliwości żądania przekazania sprawy sądowi należy uznać za czynność otwierającą drogę sądową w sprawie o rozgraniczenie konkretnie oznaczonych nieruchomości. Ten skutek procesowy ma istotne znaczenie dla bytu decyzji administracyjnej określającej przebieg granicy, nie można bowiem przyjmować, że w sprawie, w której została otwarta droga sądowa i o rozgraniczeniu może orzec sąd, mogą pozostawać w mocy skutki wcześniej wydanej decyzji administracyjnej. Istnienie przesłanki procesowej w postaci drogi sądowej w sprawie o rozgraniczenie, będące wynikiem zgłoszenia żądania przekazania sprawy sądowi, wyłącza dokonanie w takiej sprawie rozgraniczenia w trybie administracyjnym. Przejście sprawy o rozgraniczenie do etapu postępowania sądowego powoduje zatem, że decyzja o rozgraniczeniu traci byt. Do stwierdzenia takiego skutku żądania przekazania sprawy sądowi nie jest konieczne istnienie przepisu ustawowego potwierdzającego utratę bytu przez decyzję administracyjną; utrata skutków takiej decyzji jest wynikiem zamknięcia etapu postępowania administracyjnego w związku ze złożeniem przez stronę żądania przekazania sprawy sądowi”. W dalszej części rozważań Sąd Najwyższy podkreślił, że w art. 33 ust. 3 p.g.k. ustawodawca nie posługuje się pojęciem „wniosek o wszczęcie postępowania o rozgraniczenie przed sądem”. Jest to świadomy zabieg legislacyjny, pozostający w związku z podstawową funkcją żądania przekazania sprawy sądowi, jaką jest skutek anulacyjny w odniesieniu do decyzji administracyjnej o rozgraniczeniu. Wniosek o wszczęcie postępowania o rozgraniczenie jest istotny dla wszczęcia postępowania w sprawie o rozgraniczenie, nie tylko postępowania w fazie administracyjnej. W art. 33 ust. 3 p.g.k. jest mowa

o przekazaniu sądowi sprawy, w postępowaniu sądowym jest rozpoznawana ta sama sprawa, wszczęta jednym wnioskiem inicjującym to postępowanie.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym w sprawie podziela przytoczone wyżej stanowisko Sądu Najwyższego. Mając na uwadze, że skuteczne złożenie wniosku przewidzianego w art. 33 ust. 3 p.g.k. skutkuje utratą mocy wiążącej przez decyzję o rozgraniczeniu, co oznacza, że nie uzyskuje ona procesowych i materialnoprawnych skutków decyzji ostatecznej, należało uznać, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności takiej decyzji jest bezprzedmiotowe i jako takie podlega obligatoryjnemu umorzeniu zgodnie z art. 105 § 1 k.p.a.

Niezasadne są zarzuty podniesione w pkt 2 i 4 *petitum* skargi kasacyjnej. Dotyczą one kwestii merytorycznych związanych z samym procesem rozgraniczenia nieruchomości. Odnoszą się one do sprawy obecnie już cywilnej, rozpoznawanej przez sąd powszechny. Zagadnienia te nie pozostają w granicach rozpoznania sprawy administracyjnej procesowej – sprawy dopuszczalności stwierdzenia nieważności decyzji Wójta Gminy Lubaczów z (...) lipca 2018 r. Sięgnięcie do nich przez Sąd pierwszej instancji oraz przez Naczelny Sąd Administracyjny stanowiłoby naruszenie art. 134 § 1 p.p.s.a.

Niezasadny jest także zarzut naruszenia 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. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że jedynie niezajęcie przez sąd pierwszej instancji stanowiska co do zarzutów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy może prowadzić do stwierdzenia, że doszło do istotnego naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., co z kolei mogłoby skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku z tego powodu (zob. np. wyrok NSA z 17 maja 2019 r., II OSK 1683/17). Nadto wadliwość uzasadnienia wyroku może stanowić przedmiot skutecznego zarzutu kasacyjnego z art. 141 § 4 p.p.s.a. zasadniczo wówczas, gdy uzasadnienie sporządzone jest w taki sposób, że niemożliwa jest kontrola instancyjna zaskarżonego wyroku. Funkcja uzasadnienia wyroku wyraża się bowiem i w tym, że jego adresatem, oprócz stron, jest także Naczelny Sąd Administracyjny, co tworzy po stronie wojewódzkiego sądu administracyjnego obowiązek wyjaśnienia motywów podjętego rozstrzygnięcia w taki sposób, który umożliwi przeprowadzenie kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że w rozpoznawanej sprawie uzasadnienie zaskarżonego wyroku odpowiada wzorcowi formalnemu określone w art. 141

§ 4 p.p.s.a., pozwalając na odtworzenie toku myślowego sądu i kontrolę instancyjną orzeczenia.

W związku z wnioskiem dowodowym sformułowanym w piśmie procesowym z 8 lutego 2025 r. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnia, że 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 w sprawie. Kluczową przesłanką przeprowadzenia ww. dowodu jest wyjaśnienie istotnych wątpliwości związanych ze stanem faktycznym sprawy. Należy jednak mieć na uwadze, że przeprowadzenie dowodu na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, który jest związany granicami skargi kasacyjnej, jest dopuszczalne, jeżeli zostaną uwzględnione zarzuty procesowe dotyczące wadliwego ustalenia stanu faktycznego przez organ administracyjny lub wadliwej oceny ustalenia tego stanu faktycznego przez sąd pierwszej instancji. Tylko w takim przypadku mogą pojawić się wyżej wymienione istotne wątpliwości, które należy wyjaśnić. W tej sprawie sytuacja taka nie zaistniała. Ponadto odnoszą się one do kwestii merytorycznych związanych z samym procesem rozgraniczenia nieruchomości. Dotyczą one sprawy obecnie już cywilnej, rozpoznawanej przez sąd powszechny. Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił wniosku dowodowego.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną za pozbawioną usprawiedliwionych podstaw, co skutkowało jej oddaleniem na podstawie art. 184 p.p.s.a.

63

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 27 marca 2025 r.
(II GSK 85/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Marcin Kamiński

Czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w przedmiocie wezwania do stawienia się w punkcie szczepień, podejmowana na podstawie art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu

oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2018 r. poz. 151 ze zm.) w związku z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 338) nie podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł skargę kasacyjną A.B. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 30 sierpnia 2024 r. w sprawie ze skargi A.B. na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w T. z dnia (...) maja 2024 r., nr (...), w przedmiocie wezwania do stawienia się w punkcie szczepień, na podstawie art. 173 § 1, art. 181 § 2, art. 182 § 1 i § 3 oraz art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji) postanowieniem z 30 sierpnia 2024 r., II SA/Bd 660/24, odrzucił skargę A.B. (dalej: skarżąca) na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w T. (dalej: organ, PPIS) z (...) maja 2024 r., nr (...), w przedmiocie wezwania do stawienia się w punkcie szczepień.

Z uzasadnienia powyższego orzeczenia wynika następujący stan faktyczny.

Pismem z 26 czerwca 2023 r. skarżąca wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy skargę na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w T. z (...) maja 2024 r. w przedmiocie wezwania jej jako opiekuna prawnego małoletniego F.B. do zgłoszenia się z małoletnim dzieckiem w terminie do (...) czerwca 2024 r. w punkcie szczepień w celu przeprowadzenia badania kwalifikacyjnego do szczepień.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Odrzucając ww. skargę Sąd pierwszej instancji wskazał, że przedmiotem skargi jest skierowane do skarżącej wezwanie PPIS z (...) maja 2024 r. do zgłoszenia się z małoletnim dzieckiem w określonym terminie w punkcie szczepień w celu przeprowadzenia lekarskiego badania kwalifikacyjnego i w przypadku zakwalifikowania dziecka do szczepienia – realizacji obowiązkowych szczepień ochronnych według indywidualnego programu szczepień ochronnych. W podstawie prawnej przedmiotowego wezwania organ powołał się m.in. na przepisy ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu i zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1284 ze zm.; dalej: u.z.z.z.), w tym na art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b/, pkt 3, pkt 4. WSA w Bydgoszczy podniósł, że obowiązek poddania dziecka szczepieniu ochronnemu wynika

bezpośrednio z mocy przepisów ustawowych i przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 17 ust. 10 u.z.z.z. Wykonanie tego obowiązku z mocy prawa zabezpieczone jest przymusem administracyjnym oraz odpowiedzialnością regulowaną przepisami ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2023 r. poz. 2119). Oznacza to, że wynikający z przepisów prawa obowiązek poddania dziecka szczepieniu ochronnemu jest bezpośrednio wykonalny. Jego niedochowanie aktualizuje obowiązek wszczęcia postępowania egzekucyjnego, którego rezultatem jest przymusowe dochodzenie poddania dziecka szczepieniu ochronnemu. WSA w Bydgoszczy podniósł, że przepisy powołanej ustawy, nakładając ww. obowiązek poddania się obowiązkowym szczepieniom ochronnym, nie wprowadzają jednocześnie w tym zakresie podstaw do wydawania przez PPIS rozstrzygnięć, w których mógłby on nałożyć na stronę jakiegokolwiek obowiązki. PPIS jest podmiotem uprawnionym do żądania wykonania nałożonego na skarżącą ustawowego obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, jako organ powołany do czuwania nad wykonaniem obowiązku poddania się obowiązkowym szczepieniom ochronnym. Sprawując z mocy ustawy nadzór nad realizacją ustawowego obowiązku szczepień, organy Inspekcji Sanitarnej są uprawnione i zobowiązane do jego egzekwowania. Tym samym, przepis art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 338; dalej: u.p.i.s.) przyznaje organom tej Inspekcji pozycję wierzyciela, a więc uprawnionego do żądania wykonania obowiązku poddania się obowiązkowemu szczepieniu ochronnemu (zob. art. 1a pkt 13 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; Dz.U. z 2025 r. poz. 132; dalej: u.p.e.a.). Dopiero wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wydanie w toku takiego postępowania rozstrzygnięcia, wywołuje po stronie adresata tego rozstrzygnięcia skutki prawne i tym samym umożliwia mu zgłoszenie zarzutów, a także – w razie potrzeby – wniesienie skargi do sądu administracyjnego. WSA w Bydgoszczy wskazał, że na gruncie przedmiotowego postępowania PPIS w ramach nadzoru nad realizacją obowiązku ustawowego przez skarżącą skierował do niej wezwanie będące czynnością z zakresu administracji publicznej. Sam fakt jednak, że mamy do czynienia z czynnością z zakresu administracji publicznej nie oznacza *per se*, że sąd administracyjny jest właściwy do jej kontroli. Sąd pierwszej instancji wskazał, że czynność z art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) jest „działaniem faktycznym” adresowanym do jednostki usytuowanej poza aparatem administracyjnym, którego podjęcie wywołuje następstwo w postaci nabycia uprawnienia lub nałożenia obowiązku. Ponadto o akcie lub czynności w rozumieniu ww. przepisu,

na który może być wniesiona skarga do sądu administracyjnego, można mówić wówczas, gdy akt lub czynność podjęte zostały w sprawie indywidualnej, skierowane zostały do oznaczonego podmiotu administrowanego, dotyczą uprawnienia lub obowiązku tego podmiotu, zaś samo uprawnienie lub obowiązek, którego akt (czynność) dotyczy, są określone w przepisie prawa powszechnie obowiązującego. WSA w Bydgoszczy podniósł, że wskazane w ww. przepisie kryterium „z zakresu administracji publicznej” oznacza, że w zakresie właściwości sądów administracyjnych mieszczą się akty lub czynności zawierające element władztwa administracyjnego. Działanie władcze to takie, w którym o treści uprawnienia lub obowiązku przesądza jednostronnie organ wykonujący administrację publiczną, a adresat jest związany tym jednostronnym działaniem. Mając powyższe na uwadze Sąd pierwszej instancji stwierdził, że wniesiona w sprawie skarga na ww. wezwanie jest niedopuszczalna. Zaskarżona czynność nie zawiera elementu władztwa administracyjnego, bowiem organ nie przesądził w niej jednostronnie o treści obowiązku skarżącej. Wezwanie to organ skierował do skarżącej w ramach nadzoru nad realizacją obowiązku ustawowego. Czynność ta ma zatem charakter wyłącznie „przypominający” o powinności wykonania obowiązku zaszczerpienia małoletniego, stanowiąc tym samym realizację zasady zagrożenia, której celem jest dążenie do dobrowolnego wykonania istniejącego już obowiązku poprzez uświadomienie zobowiązanemu następstw jego niezrealizowania. WSA wskazał także, że doręczenie wezwania skarżącej nie zostało połączone z dopuszczalnością wniesienia przez nią jakiegokolwiek środka prawnego. Wezwanie do wykonania obowiązku jest w tym przypadku niezaskarżalną „czynnością techniczną” wierzyciela obowiązku nadzorującego jego wykonanie i poprzedzającą wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Sąd pierwszej instancji uznając, że zaskarżone wezwanie nie ma cech czynności zaskarżalnej do sądu administracyjnego, o jakiej mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., orzekł na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. o odrzuceniu skargi, jako niedopuszczalnej.

Skargę kasacyjną na powyższe postanowienie wniosła – reprezentowana przez pełnomocnika – skarżąca, zaskarżając je w całości, wnosząc o jego uchylenie oraz zasądzenie od organu kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono:

– naruszenie art. 133 § 1 w związku z art. 166, a w konsekwencji art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a przez ustalenie, wbrew treści akt sprawy, tj. pisma organu, że: „Zaskarżona czynność nie zawiera elementu władztwa administracyjnego, bowiem organ nie przesądził w niej jednostronnie o treści obowiązku skarżącej (...). Czynność ta ma zatem charakter wyłącznie przypominający o powinności wykonania obowiązku zaszczerpienia małoletniego, stanowiąc tym samym

realizację zasady zagrożenia”, podczas gdy w wezwaniu skierowanym przez organ do skarżącej wyraźnie zobowiązano skarżącą m.in. do: „zgłoszenia się z dzieckiem do lekarza w Punkcie Szczepień Przychodnie Lekarskie H. sp. z o.o. przy ul. (...) w T. (...) w terminie do (...) czerwca 2020 r.”, z zagrożeniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego, tj. nałożono obowiązek poddania dziecka skarżącej badaniu i szczepieniom w ściśle określonym podmiocie leczniczym i ściśle określonym terminie.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono argumentację na poparcie zarzutów sformułowanych w jej *petitum*.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna podlegała oddaleniu, albowiem zaskarżone postanowienie – pomimo częściowo błędnego uzasadnienia – odpowiada prawu.

Zgodnie z treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod rozagę nieważność postępowania. W przedmiotowej sprawie nie wystąpiły przesłanki, o których mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a., co skutkuje ograniczeniem zakresu rozpoznania sprawy do weryfikacji zarzutów kasacyjnych.

Podniesione przez stronę skarżącą kasacyjnie zarzuty, skierowane przeciwko postanowieniu WSA w Bydgoszczy o odrzuceniu skargi na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w T. z (...) maja 2024 r. w przedmiocie wezwania skarżącej jako opiekuna prawnego do stawienia się z małoletnim zstępnym w określonym punkcie szczepień w maksymalnym terminie celem przeprowadzenia lekarskiego badania kwalifikacyjnego poprzedzającego wykonanie obowiązkowego szczepienia ochronnego, są pozbawione usprawiedliwionych podstaw, aczkolwiek kontrolowany WSA nie ustrzegł się istotnych uchybień w zakresie uzasadnienia wydanego rozstrzygnięcia.

Sąd pierwszej instancji z jednej strony prawidłowo stwierdził, że zaskarżona czynność nie mieści się w katalogu zaskarżalnych typów zachowań kompetencyjnych organów administracji publicznej, a zatem sprawa z zakresu kontroli legalności tego rodzaju czynności nie należy do właściwości sądów administracyjnych, co skutkuje odrzuceniem skargi, z drugiej jednak strony przytoczył wadliwą argumentację na poparcie zajętego stanowiska.

Po pierwsze, podstawą odrzucenia skargi w przedmiotowej sprawie był art. 58 § 1 pkt 1 w związku z art. 3 § 2–3 p.p.s.a., a nie, jak wadliwie wskazano w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia, art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.

Po drugie, odnosząc się bezpośrednio do zarzutu kasacyjnego w zakresie naruszenia art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w związku z art. 133 § 1 w związku z art. 166 p.p.s.a., jako oczywiście błędny należało ocenić pogląd Sądu *a quo*, że zaskarżona czynność wezwania do stawienia się w określonym punkcie

szczepień w maksymalnym terminie celem przeprowadzenia lekarskiego badania kwalifikacyjnego jest „działaniem faktycznym”, które „nie zawiera władztwa administracyjnego”, a zatem ma „charakter wyłącznie przypominający” i w związku z tym jest „niezaskarżalną czynnością techniczną wierzyciela”.

Powyższe uchybienia argumentacyjne Sądu pierwszej instancji nie stanowią jednak wystarczającej podstawy do wzruszenia zaskarżonego orzeczenia, gdyż zaskarżona „czynność” organu administracji sanitarnej nie podlega kontroli sądowoadministracyjnej na tle zakresu właściwości rzeczowej sądów administracyjnych, a zatem wniesiona skarga została prawidłowo odrzucona.

Ocena prawna w tym zakresie wynika z następujących przesłanek:

1. Obowiązek poddania się określonych osób lub grup osób szczepieniom ochronnym przeciw chorobom zakaźnym w zakresie wyznaczonym w przepisach wydanych na podstawie art. 17 ust. 10 u.z.z.z. rozporządzenia ministra właściwego do spraw zdrowia (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b/ w związku z art. 17 ust. 1–1a i ust. 10 u.z.z.z.) jest niewątpliwie obowiązkiem ustawowym, który powstaje i staje się wymagalny z mocy samego prawa w momencie aktualizacji właściwych przesłanek. O ile sam obowiązek nie ma charakteru konkretyzowalnego, o tyle jego realizacja wykazuje cechy etapowości, a zatem w procesie wykonania tego obowiązku można wyróżnić określone czynności lub działania, które stanowią przesłanki lub warunki prawidłowego osiągnięcia stanu rzeczy odpowiadającego treści tego obowiązku. Działania wykonawcze podmiotów zobowiązanych (w tym także podmiotów odpowiedzialnych za wykonanie powyższego obowiązku przez osoby nieposiadające pełnej zdolności do czynności prawnych, zgodnie z art. 5 ust. 2 u.z.z.z.) zostały zatem ustawowo powiązane z czynnościami władczymi organów Państwowej Inspekcji Sanitarnej, które pozostają ustawowo zobowiązane do czuwania nad wykonaniem i nadzorowania wykonania obowiązku szczepień ochronnych (zob. art. 5 § 1 pkt 2 u.p.e.a. w związku z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.i.s.).

2. Zgodnie z art. 17 ust. 2 u.z.z.z. wykonanie obowiązkowego szczepienia ochronnego musi zostać poprzedzone lekarskim badaniem kwalifikacyjnym w celu wykluczenia przeciwwskazań do wykonania tego rodzaju szczepienia. Obowiązek poddania się lekarskim badaniom kwalifikacyjnym nie ma jednak charakteru samodzielnego (w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że jest to „element obowiązku szczepienia ochronnego” – zob. np. wyroki NSA z: 6 czerwca 2017 r., II GSK 2398/15, LEX nr 2347675; 12 czerwca 2014 r., II OSK 1312/13, LEX nr 1519262; 21 czerwca 2017 r., II OSK 2654/15, LEX nr 2796101; 21 listopada 2019 r., II OSK 3322/17; 21 kwietnia 2020 r., II OSK 936/19, LEX nr 3038280; z 28 kwietnia 2021 r., II OSK 1497/18, LEX nr 3197761) i niezależnego od nadrzędnego obowiązku poddania się obowiązkowym szczepieniom ochronnym. Jest to zatem obowiązek niesamodzielnny,

uprzedni i instrumentalnie sprzężony z zasadniczym i nadrzędnym obowiązkiem poddania się szczepieniom ochronnym (zob. wyrok NSA z 18 lutego 2025 r., II GSK 1686/21). Działanie podmiotu zobowiązanego, zmierzające do wykonania stanowiącej element i etap realizacji obowiązku szczepień ochronnych powinności odbycia przedszczepiennych badań kwalifikacyjnych, musi zostać jednak poprzedzone określeniem czasu i miejsca jego wykonania. W związku z tym konieczne jest podjęcie na podstawie art. 17 ust. 2 u.z.z.z. w związku z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.i.s. przez właściwy organ Państwowej Inspekcji Sanitarnej czynności władczej w postaci wezwania podmiotu zobowiązanego do stawienia się w określonym miejscu i wyznaczonym czasie w celu przeprowadzenia lekarskiego badania kwalifikacyjnego.

3. Czynność władcza, podejmowana na podstawie art. 17 ust. 2 u.z.z.z. w związku z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.i.s., nie spełnia wszystkich warunków kwalifikacyjnych określonych w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Przede wszystkim czynność ta nie ma charakteru samoistnego, gdyż jest jedynie częścią składową procesu realizacji nadrzędnego i niekonkretyzowalnego w drodze aktów lub czynności administracyjnych ustawowego obowiązku poddania się szczepieniom ochronnym. W tym sensie czynność ta nie konkretyzuje i nie kształtuje („nie dotyczy” bezpośrednio) obowiązku, który wynika z przepisów prawa. W związku z tym – *de lege lata* – jest ona niezaskarżalna w świetle art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

4. Zaskarżona czynność ma ponadto charakter przedegzekucyjny i nie może być – wbrew niejasnej konstatacji Sądu *a quo*, który dostrzegł w niej realizację tzw. zasady zagrożenia egzekucyjnego – identyfikowana (choćby pośrednio) z upomnieniem, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a., aczkolwiek skarżony organ był uprawniony do zamieszczenia w wezwaniu z (...) maja 2024 r. pouczenia o dalszych konsekwencjach prawnych wynikających z uchylania się od spełnienia ustawowego obowiązku (w tym o treści art. 15 § 1 i § 2 u.p.e.a.).

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że niezależnie od częściowo błędnej wykładni przepisów art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w związku z art. 17 ust. 2 u.z.z.z., kontrolowany WSA doszedł do trafnego wniosku, że sporna czynność nie podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego, a zatem skarga mająca ją za przedmiot podlega odrzuceniu.

W tym stanie rzeczy, działając na podstawie art. 173 § 1, art. 181 § 2, art. 182 § 1 i § 3 oraz art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej.

