

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 3 (132) • 2026

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	7
Zbiór orzeczeń	9

 Wolters Kluwer

Warszawa 2026

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

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

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Wolters Kluwer

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.szawłowska@wolterskluwer.com

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

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732-8357

e-ISSN 3071-8627

Wykaz ważniejszych skrótów

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
decyzja Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r.	– decyzja Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz.Urz. UE L 2012.7.3)
dyrektywa 2003/96/WE	– dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 2003.283.51)
dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1)
EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 2007.303.1 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.Urz. UE C 2016.202.389)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2)
dekret warszawski	– dekret z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. Nr 50, poz. 279 ze zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; <i>obecnie</i> : Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)

- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1691)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.)
- p.u.n. – ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze; *obecnie*: ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.)
- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.)
- rozporządzenie z 25 lutego 2021 r. – rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie chorób zakaźnych powodujących powstanie obowiązku hospitalizacji, izolacji lub izolacji w warunkach domowych oraz obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego (Dz.U. poz. 351 ze zm.)
- rozporządzenie z 6 maja 2021 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów, zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz.U. poz. 861 ze zm.)
- uCOVID-19 – ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 764 ze zm.)

- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 399)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 412 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)
- u.s.w. – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. Nr 91, poz. 576 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 512 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 581 ze zm.)
- ustawa o OZE – ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2389 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 68 ze zm.)
- ustawa zmieniająca z 2018 r. – ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538)
- u.z.z.ch.z. – ustawa z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. Nr 234, poz. 1570 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1675)
- 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 GPS 1/25 (27 X 2025 r.)	32	Forma prawna konkretyzacji i indywidualizacji obowiązku poddania się kwarantannie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.; art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.	9
III OPS 2/25 (2 II 2026 r.)	33	Podpisanie skargi przez osobę, która nie przedstawiła dokumentu pełnomocnictwa art. 49 § 1 w zw. z art. 57 § 1 i w zw. z art. 46 § 1 pkt 4, art. 58 § 1 pkt 3 w zw. z art. 49 § 1 i w zw. z art. 46 § 3 p.p.s.a.	43
III OPS 3/25 (3 III 2026 r.)	34	Zakres umocowania pełnomocnika ustanowionego do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji art. 37 § 1, art. 46 § 3, art. 175 § 1, art. 194 § 4 p.p.s.a.	57
I OPS 4/25 (16 III 2026 r.)	35	Przymiot strony w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego art. 28 k.p.a.; art. 7 ust. 1, ust. 2 dekretu warszawskiego	78

Wyroki 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 678/21 (22 IX 2025 r.)	36	Działalność spółki kapitałowej, której jedynym udziałowcem jest jednostka samorządu terytorialnego, polegająca wyłącznie na wykonywaniu niektórych zadań publicznych tej jednostki art. 5 ust. 1 i ust. 5 decyzji Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r.; art. 15 ust. 1 u.p.t.u.	124

I FSK 1519/21 (22 IX 2025 r.)	37	Zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wytworzonej z OZE art. 30 ust. 1 i ust. 2, art. 89 ust. 3 u.p.a.	145
----------------------------------	----	--	-----

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III FSK 4259/21 (22 VIII 2025 r.)	38	Podważenie przez osobę trzecią (byłego członka zarządu spółki) ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy w ramach postępowania określającego zobowiązanie podatkowe spółce art. 116 § 1 o.p; art. 273 dyrektywy 2006/112/WE; art. 325 ust. 1 TFUE	161
I FSK 524/21 (9 IX 2025 r.)	39	Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u.	185
II FSK 81/23 (7 X 2025 r.)	40	Termin określenia wysokości zysku spółki, a co za tym idzie, także kwoty wypłacalnej komplementariuszowi tytułem udziału w zysku spółki art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.	195

Zbiór orzeczeń

32

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 27 października 2025 r.
(II GPS 1/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Małgorzata Korycińska

*Sędziowie NSA: Anna Apollo (współsprawozdawca), Gabriela Jyż, Joanna Kabat-
-Rembelska, Marcin Kamiński (sprawozdawca), Małgorzata Rysz,
Joanna Sieńczyło-Chłabicz*

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Prokuratora Krajowego oraz przy udziale Rzecznika Praw Obywatelskich po rozpoznaniu w dniu 27 października 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Gospodarczej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 10 stycznia 2024 r. w sprawie ze skargi kasacyjnej A.B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 6 czerwca 2022 r. w sprawie ze skargi A.B. na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w Krakowie z dnia 5 sierpnia 2021 r., w przedmiocie objęcia kwarantanną, w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy konkretyzacja i indywidualizacja obowiązku poddania się kwarantannie, osób o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.), następuje w formie decyzji administracyjnej, czy też następuje w drodze czynności z zakresu administracji publicznej, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634)?”

podjął następującą uchwałę:

Konkretyzacja i indywidualizacja obowiązku poddania się kwarantannie osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.), następuje w formie czynności z zakresu administracji publicznej, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634).

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

Postanowieniem z dnia 10 stycznia 2024 r., II GSK 360/23, w sprawie ze skargi kasacyjnej A.B. od wyroku WSA w Krakowie z dnia 6 czerwca 2022 r., III SA/Kr 1280/21, w sprawie ze skargi A.B. na czynność Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego w Krakowie z dnia 5 sierpnia 2021 r. w przedmiocie objęcia kwarantanną, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634; dalej: p.p.s.a.), przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne o treści: „Czy konkretyzacja i indywidualizacja obowiązku poddania się kwarantannie, osób o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.), następuje w formie decyzji administracyjnej, czy też następuje w drodze czynności z zakresu administracji publicznej, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634)”, oraz odroczył rozpoznanie sprawy.

Powiatowy Państwowy Inspektor Sanitarny w Krakowie w dniu 5 sierpnia 2021 r., działając na podstawie art. 34 ust. 2 w związku z art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (dalej: u.z.z.ch.z.) oraz w związku z § 5 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów, zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz.U. z 2021 r. poz. 861 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 6 maja 2021 r.), objął małoletnią A.B. (skarżącą) kwarantanną. Powodem objęcia skarżącej kwarantanną był kontakt z osobą chorą na SARS-CoV-2.

Skarga na powyższą czynność została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wyrokiem z dnia 6 czerwca 2022 r., III SA/Kr 1280/21.

Sąd Wojewódzki stwierdził, że istota sporu w sprawie sprowadza się do ustalenia, czy organ nakładając na skarżącą obowiązek odbycia kwarantanny powinien wydać decyzję administracyjną. WSA wskazał, że zgodnie z art. 32 ust. 1 u.z.z.ch.z., w przypadku uzyskania danych lub innych informacji o podejrzeniach lub przypadkach zakażeń, zachorowań lub zgonów z powodu choroby zakaźnej, państwowy powiatowy inspektor sanitarny lub państwowy graniczny inspektor sanitarny, kierując się opartą na wiedzy medycznej własną oceną stopnia zagrożenia dla zdrowia publicznego oraz wytycznymi państwowego inspektora sanitarnego wyższego stopnia, niezwłocznie weryfikuje uzyskane informacje, przeprowadza dochodzenie epidemiologiczne, a następnie, w razie potrzeby, podejmuje czynności mające na celu zapobieganie oraz zwalczanie szerzenia się zakażeń i zachorowań na tę chorobę zakaźną. Z kolei zgodnie z art. 32 ust. 2 u.z.z.ch.z. dane i informacje, o których mowa w ust. 1, uzyskuje się na podstawie: 1) zgłoszeń, o których mowa w art. 27 ust. 1 i 8 oraz art. 29 ust. 1 pkt 1; 2) danych uzyskanych z indywidualnego nadzoru epidemiologicznego; 3) danych przekazanych przez punkty kontaktowe wspólnotowych i międzynarodowych systemów wczesnego ostrzegania; 4) danych i informacji pochodzących z innych źródeł, w szczególności dotyczących ognisk epidemicznych zakażeń i zachorowań na chorobę zakaźną. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, powyższy przepis oznacza, że skoro stacja sanitarno-epidemiologiczna dysponowała zgłoszonymi przez certyfikowane laboratorium do systemu EWP danych osoby (...) zakaźnej, z którą kontakt miała skarżąca, to skarżony organ dokonał prawidłowej weryfikacji danych w rozumieniu ww. art. 32 u.z.z.ch.z., a zatem skierowanie skarżącej od 5 sierpnia 2021 r. na kwarantannę nastąpiło w granicach przewidzianych przez art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. WSA podkreślił, że analiza przepisów ustawy oraz rozporządzeń wydanych na podstawie zawartych w niej delegacji prowadzi – przy zastosowaniu wykładni celowościowej – do wniosku, że poddanie się kwarantannie przez osobę, co do której stwierdzono, że była narażona na chorobę zakaźną lub pozostawała w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazuje objawów chorobowych, ma charakter obowiązku ustawowego, a organ inspekcji sanitarnej nie jest zobowiązany do wydania decyzji administracyjnej nakładającej na taką osobę obowiązek odbycia kwarantanny. Sąd Wojewódzki wskazał, że stosownie do treści art. 3 ust. 1 u.z.z.ch.z. przepisy powyższego aktu stosuje się do zakażeń i chorób zakaźnych, których wykaz jest określony w załączniku do ustawy, oraz biologicznych czynników chorobotwórczych wywołujących te zakażenia i choroby. W załączniku, o jakim mowa w art. 3 ust. 1, nie ma wprawdzie wymienionej choroby wywołanej wirusem SARS-CoV-2, jednak zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 27 lutego 2020 r. w sprawie zakażenia

koronawirusem SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020 r. poz. 325), wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 3 ust. 2 u.z.z.ch.z., zakażenie tym wirusem zostaje objęte przepisami ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi. W konsekwencji, wszystkie regulacje omawianej ustawy stosuje się również w przypadku zakażenia wirusem SARS-CoV-2. WSA zwrócił następnie uwagę na fakt, że zgodnie z art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z. państwowy powiatowy inspektor sanitarny lub państwowy graniczny inspektor sanitarny może, w drodze decyzji, nałożyć na osobę zakażoną lub chorą na chorobę zakaźną albo osobę podejrzaną o zakażenie lub chorobę zakaźną lub osobę, która miała styczność ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, obowiązki określone w art. 5 ust. 1. Ponadto, jak podkreślił Sąd, z dniem 1 kwietnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 567) wprowadzono do art. 33 ust. 3a, w myśl którego decyzje, o których mowa w ust. 1, wydawane w przypadku podejrzenia zakażenia lub choroby szczególnie niebezpiecznej i wysoce zakaźnej, stanowiącej bezpośrednie zagrożenie dla zdrowia lub życia innych osób: 1) mogą być przekazywane w każdy możliwy sposób zapewniający dotarcie decyzji do adresata, w tym ustnie; 2) nie wymagają uzasadnienia; 3) przekazane w sposób inny niż na piśmie, są następnie doręczane na piśmie po ustaniu przyczyn uniemożliwiających doręczenie w ten sposób. W ocenie WSA innych sytuacji dotyczy art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. Przepis ten obejmuje osoby, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych. Osoby te podlegają obowiązkowej kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu, jeżeli tak postanowią organy inspekcji sanitarnej, przez okres nie dłuższy niż 21 dni, licząc od dnia następującego po ostatnim dniu odpowiednio narażenia albo styczności. W rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie chorób zakaźnych powodujących powstanie obowiązku hospitalizacji, izolacji lub izolacji w warunkach domowych oraz obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego (Dz.U. z 2021 r. poz. 351 ze zm.; dalej: rozporządzenie z 25 lutego 2021 r.), wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 34 ust. 5 u.z.z.ch.z., określono, że obowiązek kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego u osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, powstaje w przypadku narażenia na chorobę wywołaną wirusem SARS-CoV-2 (COVID-19) lub pozostawania w styczności ze źródłem biologicznych czynników chorobotwórczych wywołujących tę chorobę (§ 7 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z 25 lutego 2021 r.). Sąd pierwszej instancji zauważył również, że porównanie „zakresów norm ujętych w art. 33 ust. 1 i art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.” wskazuje, że drugi z wymienionych przepisów ma charakter regulacji szczególnej w stosunku

do przepisu pierwszego, tzn. że „art. 34 ust. 2 stanowi *lex specialis* wobec normy generalnej zawartej w art. 33 ust. 1”. Przepis art. 33 ust. 1 odnosi się bowiem ogólnie do wszystkich obowiązków wymienionych w art. 5 ust. 1, natomiast art. 34 ust. 2 dotyczy jedynie kwarantanny. Ponadto – zdaniem WSA – w przeciwieństwie do treści art. 34 ust. 2, wydając decyzję w trybie art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z., właściwy organ może, ale nie musi, nałożyć jeden z obowiązków wymienionych w art. 5 ust. 1, a wydanie decyzji ma w tym przypadku charakter konstytutywny (kreuje więc określone obowiązki wobec podmiotu, do którego decyzja jest skierowana), natomiast „o tym, czy i który obowiązek, o jakim mowa w art. 5 ust. 1, zostaje nałożony, decyduje w formie władczego rozstrzygnięcia państwowy powiatowy inspektor sanitarny lub państwowy graniczny inspektor sanitarny”. W ocenie Sądu pierwszej instancji, przepis art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., zawierający regulację o charakterze materialnoprawnym, „nakłada na określone podmioty, w sytuacjach opisanych w tym przepisie, obowiązek poddania się kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu”, zaś „uznanie organu” ogranicza się tylko do wyboru jednego z tych dwóch środków, natomiast sam obowiązek „ukonstytuowany został wprost w ustawie”, co oznacza, że nie ma podstaw prawnych, aby go konkretyzować w formie decyzji administracyjnej. W sprawie wynikającej z art. 34 ust. 2 nie znajduje również zastosowania art. 33 ust. 3a u.z.z.ch.z., będący „jedynym rozwinięciem procesowym normy generalnej zawartej w art. 33 ust. 1 w stosunku do podejrzenia zakażenia lub choroby szczególnie niebezpiecznej i wysoce zakaźnej, stanowiącej bezpośrednie zagrożenie dla zdrowia lub życia innych osób”. Sąd Wojewódzki stwierdził także, że obowiązek kwarantanny, o jakiej mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., „wynika wprost z tego przepisu”, a więc „nie zostają ograniczone w sposób sprzeczny z Konstytucją prawa i wolności obywatelskie, gdyż źródło tych ograniczeń znajduje się w ustawie, a nie w aktach niższego rzędu”. W ocenie Sądu pierwszej instancji w sprawie nie było również podstaw do odmowy zastosowania § 5 rozporządzenia z 6 maja 2021 r. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku objęcia przez organy inspekcji sanitarnej osoby kwarantanną z powodu narażenia na chorobę wywołaną wirusem SARS-CoV-2, izolacją albo izolacją w warunkach domowych, informację o tym umieszcza się w systemie teleinformatycznym, o którym mowa w § 2 ust. 4 pkt 1. Decyzji organu inspekcji sanitarnej nie wydaje się (ust. 1). Informacja o objęciu osoby kwarantanną, izolacją albo izolacją w warunkach domowych może być przekazana tej osobie ustnie, za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności, w tym przez telefon (ust. 2). Końcowo Sąd Wojewódzki stwierdził, że w przedmiotowej sprawie wydanie decyzji administracyjnej w przedmiocie objęcia skarżącej kwarantanną nie było wymagane, natomiast przekazanie informacji o czynności objęcia

kwarantanną za pośrednictwem systemu łączności, w tym wiadomości elektronicznej w systemie teleinformatycznym, było w pełni dopuszczalne.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiodła reprezentowana przez przedstawiciela ustawowego strona skarżąca, zaskarżając go w całości i zarzucając mu:

1) na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie art. 151 p.p.s.a. w związku z § 5 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. oraz w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 178 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP), przez brak odmowy zastosowania ww. przepisu rozporządzenia, jako „sprzecznego z ustawą i niekonstytucyjnego”, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, bo doprowadziło do oddalenia skargi;

2) na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. przez błędną wykładnię, to jest uznanie, że jest to wyjątek wobec art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z. (cyt.: „Porównanie zakresów norm ujętych w art. 33 ust. 1 i art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. wskazuje, że drugi z wymienionych przepisów ma charakter regulacji szczególnej w stosunku do przepisu pierwszego (...)\”, vide: s. 9 u dołu i 10 u góry uzasadnienia), a więc przepis nie wymagający wydania decyzji dla objęcia danej osoby kwarantanną, która powstaje *ex lege* (cyt.: „Uznanie organu ogranicza się tylko do wyboru jednego z tych dwóch środków, natomiast sam obowiązek ukonstytuowany został wprost w ustawie, co oznacza że nie ma podstaw prawnych, aby go konkretyzować w formie decyzji administracyjnej”, vide: s. 10 u góry uzasadnienia), co jest sprzeczne z jego brzmieniem (*verba legis*: „jeżeli tak postanowią organy inspekcji sanitarnej”), a także wynikami wykładni systemowej (por. „z normą z art. 35 ust. 1 u.z.z.ch.z.”), historycznej oraz „ustalonym przez lata jego rozumieniem tak w doktrynie, praktyce administracyjnej, jak i orzecznictwie sądów” oraz koniecznością wzięcia pod uwagę obowiązku prokonstytucyjnej wykładni prawa (por. art. 41 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP, art. 78 Konstytucji RP) oraz gwarancji wynikających z art. 5 ust. 1 lit. e/ Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: EKPC);

3) na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie art. 46b pkt 5 w związku z art. 46a pkt 2 u.z.z.ch.z. przez ich „niewłaściwe zastosowanie w niniejszej sprawie” jako podstawy prawnej dla § 5 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia z dnia 6 maja 2021 r. Rady Ministrów, tj. wyłączenie formy decyzji administracyjnej (cyt.: „Ww. rozporządzenie zostało wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 46a oraz art. 46b pkt 1–6 i 8–13 u.z.z.ch.z. Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy istotne jest brzmienie art. 46a pkt 2 oraz art. 46b pkt 5”

vide: s. 10 u dołu i s. 11 uzasadnienia u góry), podczas gdy art. 46b pkt 5 stanowi delegację do uregulowania w rozporządzeniu: „obowiązku poddania się kwarantannie”, a „nie zmiany ustawowego trybu jej nakładania”, jak to czyni § 5 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia Rady Ministrów, stanowiąc, że decyzji „nie wydaje się”, a zatem nie jest to w ogóle podstawa dla regulacji § 5 ust. 1 rozporządzenia, która to regulacja odwołuje się do przesłanek nałożenia kwarantanny z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.

Podnosząc powyższe zarzuty, skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie, a także o zasądzenie na jej rzecz zwrotu kosztów postępowania. Ponadto strona oświadczyła, że na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a. zrzeka się rozpoznania sprawy na rozprawie.

Pismem z 8 września 2023 r. skarżąca zmodyfikowała wniosek skargi kasacyjnej i wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku, stwierdzenie bezskuteczności zaskarżonej czynności oraz zasądzenie od organu zwrotu kosztów postępowania.

Postanowieniem z dnia 10 stycznia 2024 r., II GSK 360/23, działając na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., skład orzekający w powyższej sprawie przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne o treści wyżej przytoczonej oraz odroczył rozpoznanie sprawy.

W uzasadnieniu postanowienia NSA z dnia 10 stycznia 2024 r., II GSK 360/23, wyrażając wątpliwości co do właściwego podejścia interpretacyjnego, przedstawiono dwie konkurujące linie orzecnicze sądów administracyjnych na tle objętego zakresem pytania prawnego zagadnienia formy prawnej konkretyzacji i indywidualizacji obowiązku poddania się kwarantannie osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.

Pierwsza grupa pogładowa opowiada się za formą prawną decyzji administracyjnej. Wśród zasadniczych przesłanek lub argumentów prawnych tego stanowiska (wyrażonego m.in. w wyrokach NSA z: 8 września 2021 r., II GSK 793/21 i II GSK 835/21; 5 października 2022 r., II GSK 1977/22; 10 stycznia 2023 r., II GSK 672/22; 2 czerwca 2023 r., II GSK 1301/22 i II GSK 304/22; 11 lipca 2023 r., II GSK 1475/22; 5 października 2023 r., II GSK 2179/22; 8 listopada 2023 r., II GSK 2208/22 i II GSK 2037/22; 12 grudnia 2023 r., II GSK 274/23) można wskazać następujące:

1) Artykuł 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. „jednoznacznie stanowi, że osoby, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego i nie wykazują objawów chorobowych podlegają obowiązkowej kwarantannie. Na gruncie tego przepisu obowiązek kwarantanny powstaje w sytuacji, gdy osoba nie wykazuje objawów

chorobowych, a więc w potocznym rozumieniu jest zdrowa – co nie musi być prawdą – ale była narażona na chorobę zakaźną lub pozostawała w styczności ze źródłem chorobowym. Wystąpienie tylko jednej z tych okoliczności skutkuje obowiązkiem kwarantanny, przy czym obowiązek ten wynika z ustawy. Na tym tle rodzi się teoretyczny problem dotyczący charakteru decyzji o nałożeniu kwarantanny z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. Zdaniem NSA decyzja ta ma charakter deklaratoryjny, bowiem materializuje, a więc potwierdza istnienie takiego obowiązku w stosunku do konkretnej osoby, chociaż sama nie kreuje jego powstania. Ma jednak doniosłe znaczenie, bo określa ten obowiązek w stosunku do konkretnego adresata, a tym samym pełni funkcję gwarancyjną w stosunku do przysługujących temu podmiotowi praw i wolności, bowiem stwarza prostą drogę do kontroli legalności działania organów przez sąd. Jednak w tym zakresie mogą pojawiać się wątpliwości, chociażby z tego powodu, że art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z. nakłada powszechny obowiązek kwarantanny na osoby przebywające na terytorium RP, jednak precyzuje, że ma on być realizowany na zasadach określonych w ustawie. Taka konstrukcja tego obowiązku pozwala przyjąć, że dopiero decyzja wydana na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. wyznacza ten obowiązek w stosunku do osób, które spełniają warunki określone w dyspozycji tego przepisu. Na marginesie tych rozważań można zauważyć, że w niektórych sytuacjach obowiązek ten będzie mógł być zmaterializowany w inny sposób niż wydanie decyzji, na co wskazuje treść art. 35 ust. 1 u.z.z.ch.z.” (wyroki NSA z: 8 września 2021 r., II GSK 793/21 i II GSK 835/21);

2) Artykuł 33 u.z.z.ch.z. w sprawach nakładania określonych nim obowiązków (nakazów i zakazów) na osobę zakażoną, chorą, podejrzaną o zakażenie lub chorobę albo mającą styczność z czynnikami chorobotwórczymi „ustanawia decyzyjny tryb działania właściwych organów. Odstępstwo od zasady wydania decyzji ustanawia art. 35 ust. 1 u.z.z.ch.z., który pozwala lekarzowi przyjmującemu do szpitala, kierującemu do izolacji, kwarantanny lub zlecającemu izolację w warunkach domowych w przypadku podejrzenia lub rozpoznania zachorowania na chorobę szczególnie niebezpieczną i wysoce zakaźną, gdy kierując się własną oceną stopnia zagrożenia dla zdrowia publicznego, poddać osobę podejrzaną o zachorowanie, chorą na chorobę szczególnie niebezpieczną i wysoce zakaźną lub osobę narażoną na zakażenie hospitalizacji, izolacji, kwarantannie, badaniom lub zlecić izolację w warunkach domowych, również w przypadku, gdy brak jest decyzji, o której mowa w art. 33 ust. 1, a osoba podejrzana o zachorowanie, chora lub narażona na zakażenie nie wyraża zgody na hospitalizację, izolację, kwarantannę, wykonanie badania lub izolację w warunkach domowych. Natomiast w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. uregulowano tylko przypadki podlegania obowiązkowej kwarantannie. Należy

zauważyć, że obowiązki z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. nałożone zostały na osoby, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych. Na gruncie tego przepisu obowiązek kwarantanny powstaje w sytuacji, gdy osoba nie wykazuje objawów chorobowych, a więc w potocznym rozumieniu jest zdrowa – co nie musi być prawdą – ale była narażona na chorobę zakaźną lub pozostawała w styczności ze źródłem chorobowym. O ile ustawa o zapobieganiu definiuje kwarantannę w art. 2 pkt 12, to już nie definiuje pojęcia osoby narażonej na chorobę zakaźną, bowiem w jej art. 2 określono tylko znaczenia: nosiciela, ozdowieńca, podejrzanego o chorobę zakaźną i podejrzanego o zakażenie, zakażenia. Oznacza to, że osoba narażona na chorobę zakaźną musi być określona zgodnie z regułami języka potocznego. Inaczej rzecz się ma w przypadku osób pozostających w styczności ze źródłem czynnika chorobotwórczego, bo biologiczny czynnik chorobotwórczy jest zdefiniowany w art. 2 pkt 2 u.z.z.ch.z. Wskazanie tychże różnic w definiowaniu pojęć określających zakres podmiotowy art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. ma istotne znaczenie dla wykładni tego przepisu, a tym samym dla ustalenia granic postępowania wyjaśniającego (dochodzenia epidemiologicznego), tym bardziej, że wystąpienie tylko jednej z tych okoliczności skutkuje obowiązkiem kwarantanny, który wynika z ustawy. Zatem, aby nałożyć wspomniany obowiązek najpierw trzeba ustalić osoby, które spełniają warunki określone w dyspozycji art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., a co wymaga formy decyzji (por. wyroki NSA z: 8 września 2021 r., II GSK 793/21 i II GSK 835/21). Dopiero decyzja określa obowiązek kwarantanny w stosunku do konkretnego adresata, a tym samym pełni funkcję gwarancyjną w stosunku do przysługujących temu podmiotowi praw i wolności.” (wyrok NSA z 5 października 2022 r., II GSK 1977/22);

3) „Jakkolwiek, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z. nakłada powszechny obowiązek kwarantanny na osoby przebywające na terytorium RP, to równocześnie precyzuje, że obowiązek ten ma być realizowany na zasadach określonych w ustawie. Taka też właśnie konstrukcja tego obowiązku nakazuje przyjąć, że dopiero decyzja wydana na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. wyznacza ten obowiązek w stosunku do osób, wobec których aktualizują się warunki określone w dyspozycji normy prawnej rekonstruowanej z tego przepisu prawa (por. wyroki NSA w sprawach II GSK 793/21 i II GSK 835/21; pod red. L. Bosek, *Ustawa o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń chorób zakaźnych u ludzi. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 551, 553; D. Fleszer, *Nałożenie obowiązku kwarantanny na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń chorób zakaźnych u ludzi*, „Roczniki Prawa i Administracji” 2023, z. 1, s. 111–121; A. Gomułowicz, M. Więcek, *Omówienie do wyroku WSA z dnia 21 stycznia 2021 r., sygn. akt VII SA/Wa 1188/20*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa

Administracyjnego” 2022, z. 2, s. 142–145).” (wyrok NSA z 5 października 2022 r., II GSK 1977/22);

4) „Nałożenie obowiązku kwarantanny stanowi ingerencję w podstawowe prawa i wolności obywatelskie, np. wolność poruszania się po terytorium Polski, gwarantowaną przez art. 52 ust. 1 Konstytucji RP, która wszakże może podlegać ograniczeniom, ale określonym w ustawie (art. 52 ust. 3 Konstytucji RP). Uwzględniając zakres innych ograniczeń związanych z nałożeniem kwarantanny (osoba poddawana kwarantannie objęta jest zakazem opuszczenia miejsca kwarantanny, zakazem bezpośredniego kontaktowania się z osobami, które nie odbywają z nią wspólnie kwarantanny, podlega także nadzorowi w zakresie realizacji obowiązku przestrzegania kwarantanny, a naruszenie tych ograniczeń i zakazów zagrożone jest natomiast wysoką administracyjną karą pieniężną w myśl art. 48a ust. 1 pkt 1 u.z.z.ch.z.), to nałożenie kwarantanny powinno być również rozpatrywane jak trafnie podnosi Sąd pierwszej instancji z perspektywy art. 41 ust. 1 Konstytucji RP, z którego wynika, że każdemu zapewnia się nietykalność osobistą i wolność osobistą, a w zdaniu drugim, że pozbawienie lub ograniczenie wolności może nastąpić tylko na zasadach i w trybie określonych w ustawie, co oznacza, że materię ustawową stanowią zasady i tryb pozbawienia lub ograniczenia wolności osobistej. Dlatego też ustawodawca musi w ustawie uregulować wszystkie materialnoprawne oraz proceduralne przesłanki pozbawienia lub ograniczenia wolności osobistej, materia ta w ogóle bowiem nie stanowi materii możliwej do przekazania do uregulowania w formie rozporządzenia (por. S. Trociuk, *Prawa i wolności w stanie epidemii*, Warszawa 2021, rozdz. III). (...). Przy tym w myśl art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wszelkie ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. (...). Poza sporem winno pozostawać, że wolność osobistą można ograniczyć lub nawet jej pozbawić, gdy jest to niezbędne w celu zwalczania epidemii (por. wyroki NSA w sprawach II GSK 793/21, II GSK 835/21). Konstytucyjne warunki ograniczenia lub pozbawienia wolności osobistej są w tym zakresie tożsame z warunkami określonymi w art. 5 ust. 1 lit. e/ EKPC, z których wynika, że każdy ma prawo do wolności i bezpieczeństwa osobistego. Nikt nie może więc być pozbawiony wolności, z wyjątkiem zgodnego z prawem pozbawienia wolności w celu zapobieżenia szerszeniu przez nią choroby zakaźnej (por. S. Trociuk, *Prawa i wolności w stanie epidemii*, Warszawa 2021, rozdz. III). Zatem nałożenie na stronę obowiązku kwarantanny w formie czynności materialno-technicznej, zamiast

wydania decyzji, mogło spowodować naruszenie art. 41, art. 52 Konstytucji RP (por. postanowienie NSA z 11 października 2022 r., II GSK 1146/22; wyrok SN z 16 marca 2021 r., II KK 97/21).(...). W tym stanie rzeczy należy podzielić argumentację prezentowaną w orzecznictwie NSA, że § 5 ust. 1 zd. drugie rozporządzenia z dnia 6 maja 2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii, który stanowi, że nie wydaje się decyzji organu sanitarnego w przypadku objęcia przez organy inspekcji sanitarnej osoby kwarantanną z powodu narażenia na chorobę wywołaną wirusem SARS-CoV-2, izolacją albo izolacją w warunkach domowych, a informację o tym umieszcza się w systemie teleinformatycznym, o którym mowa w § 2 ust. 4 pkt 1 nie może mieć zastosowania w sprawie gdyż narusza standardy konstytucyjne (por. wyrok NSA z 2 czerwca 2023 r., II GSK 1304/22; wyrok NSA z 10 stycznia 2023 r., II GSK 672/22).” (wyroki NSA z: 5 października 2022 r., II GSK 1977/22; 5 października 2023 r., II GSK 2179/22; 8 listopada 2023 r., II GSK 2037/22 i II GSK 2208/22);

5) „(...) uregulowanie § 5 ust. 1 zd. drugie rozporządzenia z 6 maja 2021 r. zostało wydane z naruszeniem art. 92 ust. 1 Konstytucji RP mówiącym, że rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, a upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu (por. wyroki NSA z: 25 stycznia 2022 r., II GSK 689/22; 25 stycznia 2023 r., II GSK 843/22). (...). Uregulowanie przez § 5 ust. 1 zd. drugie wyłączenia wydawania decyzji w przypadku objęcia obowiązkową kwarantanną należało uznać za niezgodne z art. 92 Konstytucji RP z tego powodu, że w kwestii rozstrzygnięcia o ograniczeniu praw i wolności rozporządzeniem ograniczono także uprawnienia procesowe jednostki objętej procedurą określoną w rozdziale 6 u.z.z.ch.z. Akceptacja stanowiska WSA i organu prowadziła bowiem do nieuprawnionego zwolnienia organów inspekcji sanitarnej z obowiązku prowadzenia postępowania w sprawie nałożenia obowiązku kwarantanny oraz pozbawienia strony gwarancji i środków procesowych związanych z ogólną zasadą dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15 *in principio* k.p.a.), w tym zwłaszcza konstytucyjnego prawa do zaskarżenia rozstrzygnięcia zapadłego w pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji RP), w drodze odwołania (art. 127 § 1 k.p.a.); por. wyroki WSA w Poznaniu z 25 lutego 2022 r., IV SA/Po 1022/21; WSA w Gliwicach z 29 listopada 2022 r., III SA/Gl 325/22).” (wyroki NSA z: 2 czerwca 2023 r., II GSK 1301/22 i II GSK 1304/22).

Druga grupa pogładowa opowiada się natomiast za formą prawną niejurysdykcyjnych aktów lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

Wśród zasadniczych przesłanek lub argumentów prawnych tego stanowiska (wyrażonego w wyroku NSA z 21 listopada 2023 r., II GSK 2204/22, oraz – pośrednio – w licznych postanowieniach NSA – por. np. postanowienia z: 30 listopada 2022 r., II GSK 1447/22, II GSK 1415/22 i II GSK 1302/22; 9 lutego 2023 r., II GZ 17/23; 9 marca 2023 r., II GSK 1176/22; 29 marca 2023 r., II GZ 75/23; 13 kwietnia 2023 r., II GZ 81/23) można wskazać następujące:

1) „(...) przepisy art. 33 ust. 1 i art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. ustanawiają odrębne podstawy kompetencyjne oraz przesłanki materialnoprawne działania organów administracji sanitarnej, a zatem nie mogą być stosowane łącznie lub zamiennie”;

2) „o ile przepis art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z. *expressis verbis* określa formę prawną nałożenia zindywidualizowanego obowiązku („Państwowy powiatowy inspektor sanitarny lub państwowy graniczny inspektor sanitarny może, w drodze decyzji, [...]”), o którym mowa w art. 5 ust. 1 ww. ustawy (w tym obowiązku poddania się kwarantannie – zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/), o tyle w przypadku kompetencji przewidzianej w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. ustawodawca nie uregulował bezpośrednio formy prawnej nałożenia obowiązku poddania się kwarantannie («Osoby, [...], podlegają obowiązkowej kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu, jeżeli tak postanowią organy inspekcji sanitarnej [...]»);”

3) „nie można zgodzić się z (...) poglądem, że przewidziana w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. indywidualizacja i konkretyzacja obowiązku tymczasowego poddania się obowiązkowej kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu przez osoby, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych (przez okres nie dłuższy niż 21 dni, licząc od dnia następującego po ostatnim dniu odpowiednio narażenia albo styczności) powinna następować w drodze «deklaratoryjnej» decyzji administracyjnej. Nie negując bowiem formalnego i gwarancyjnego znaczenia formy decyzji administracyjnej (w tym związanego z nią prawa do postępowania administracyjnego jurysdykcyjnego), nie można abstrahować od zasadniczej różnicy w zakresie przesłanek materialnoprawnych przewidzianych w art. 33 ust. 1 i art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. Ten pierwszy przepis zawiera ogólną podstawę do wydawania przez właściwych państwowych inspektorów sanitarnych decyzji administracyjnych konkretyzujących abstrakcyjnie określone obowiązki, o których mowa w art. 5 ust. 1 u.z.z.ch.z., względem osób zakażonych, chorych na chorobę zakaźną, osób podejrzanych o zakażenie lub chorobę zakaźną lub osób, które miały styczność ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego. Decyzje te są wydawane w trybie proceduralnym określonym w przepisach k.p.a. z zachowaniem jednak koniecznych i uzasadnionych uproszczeń i deformalizacji

(mogą być przekazywane w każdy możliwy sposób zapewniający dotarcie decyzji do adresata, w tym ustnie, a przekazane w sposób inny niż na piśmie, są następnie doręczane na piśmie po ustaniu przyczyn uniemożliwiających doręczenie w ten sposób; nie wymagają uzasadnienia), jeżeli zachodzi podejrzenie zakażenia lub choroby szczególnie niebezpiecznej i wysoce zakaźnej, stanowiącej bezpośrednio zagrożenie dla zdrowia lub życia innych osób (art. 33 ust. 3a u.z.z.ch.z.). Aktom tym nadaje się ponadto obligatoryjnie rygor natychmiastowej wykonalności (art. 33 ust. 3 w zw. z art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z.). Inne stany faktyczne reguluje natomiast art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. Przepis ten w celu zapobiegania szerzeniu się zakażeń i chorób zakaźnych (art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 u.z.z.ch.z.) reguluje podstawę do prewencyjnego działania organów inspekcji sanitarnej względem osób, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych. W tym wypadku ustawodawca, pomimo konsekwentnego stosowania techniki le-gislacyjnej określania decyzyjnej formy prawnej działania organów administracji sanitarnej (zob. np. art. 33 ust. 1–2 oraz por. art. 35 ust. 1 w zw. z art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z.), zaniechał wyraźnego zastrzeżenia tego rodzaju formy prawnej. Należy przyjąć, że wybór w tym zakresie nie był przypadkowy. Przede wszystkim konieczność podjęcia prewencyjnych, pilnych i zasadniczo masowych czynności z zakresu objęcia kwarantanną lub nadzorem epidemiologicznym osób jedynie narażonych na zakażenie (por. art. 2 pkt 12 u.z.z.ch.z.) lub podejrzanych o zakażenie (art. 2 pkt 21 u.z.z.ch.z.) ma na celu zapobieżenie szerzeniu się chorób szczególnie niebezpiecznych i wysoce zakaźnych (art. 2 pkt 12 u.z.z.ch.z.) na tle całej populacji (w skali masowej), co oznacza, że zachowanie trybu postępowania administracyjnego jurysdykcyjnego mogłoby wyłączyć lub istotnie utrudnić ochronę społeczeństwa przed skutkami szerzenia się zakażeń lub zachorowań na choroby zakaźne w warunkach epidemii.”;

4) „Przyjęcie poglądu, że w przypadkach, o których mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., należy zastosować formę decyzji administracyjnej, a więc także – co nie jest dostrzegane przez zwolenników poglądu przeciwnego – zasadniczo pełny zakres formalizacji procesowej przewidzianej w k.p.a. (ustawodawca nie przewidział w art. 34 rozwiązań upraszczających postępowanie, analogicznych do ustanowionych w art. 33 ust. 3a, a także nie zastrzegł obowiązku nadawania aktom konkretyzującym art. 34 ust. 2 rygoru natychmiastowej wykonalności), prowadziłyby do podważenia celów normatywnych określonych w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 oraz w zw. z art. 2 pkt 12 i 21 u.z.z.ch.z.”;

5) „(...) konkretyzacja i indywidualizacja obowiązków, o których mowa w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e/ i f/ u.z.z.ch.z. następuje w formie

niejurysdykcyjnego aktu administracyjnego, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. W przypadku jego wydania nie mają co do zasady zastosowania reguły proceduralne wynikające z k.p.a., jednak nie ulega wątpliwości, że właściwy organ administracji sanitarnej jest zobowiązany do przeprowadzenia uproszczonego postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia i wykazania przesłanek, o których mowa w art. 34 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 32 u.z.z.ch.z., utrwalenia uzyskanego materiału dowodowego oraz podania do wiadomości adresata treści wydanego aktu wraz z informacją o przesłankach jego wydania. W tym zakresie istotne znaczenie ma ogólna norma wynikająca z art. 32 ust. 1 u.z.z.ch.z., która – w przypadku uzyskania danych lub innych informacji o podejrzeniach lub przypadkach zakażeń, zachorowań lub zgonów z powodu choroby zakaźnej – nakazuje właściwemu państwowemu inspektorowi sanitarnemu przeprowadzenie weryfikacji uzyskanych informacji i dochodzenia epidemiologicznego, a następnie, w razie potrzeby, podjęcie czynności mających na celu zapobieganie oraz zwalczanie szerzenia się zakażeń i zachorowań na daną chorobę zakaźną. Z przepisu tego wynika zatem, że ustalenia, oceny oraz działania organów administracji sanitarnej nigdy nie mogą być dowolne lub arbitralne, a także nie mogą być pozbawione należytej podstawy faktycznej wynikającej z utrwalonych materiałów urzędowych oraz uzasadnienia wynikającego z treści wydanego aktu. Odrębną sprawą są określone w przepisach szczególnych techniczno-procesowe zasady wydawania tego rodzaju aktów oraz tryb podawania ich treści do wiadomości adresatów (np. drogą telefoniczną, teleinformatyczną lub ustną).”

Zarysowana powyżej rozbieżność stanowisk poglądowych oraz stojące u ich podstaw przesłanki wykładnicze prowadzące do odmiennego rozumienia art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi skłoniły skład orzekający w sprawie II GSK 360/23 do uznania, że analizowane zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości, a jego wiążące rozstrzygnięcie jest konieczne do oceny zasadności wniesionej skargi kasacyjnej. Z uzasadnienia postanowienia o przedstawieniu pytania prawnego wynika jednocześnie, że znajdująca się w początkowej fazie rozwoju rozbieżność orzecznicza była jednym z zasadniczych czynników powstania wyżej wskazanych wątpliwości interpretacyjnych w przedmiotowej sprawie kasacyjnej.

W piśmie procesowym z dnia 26 sierpnia 2025 r. Prokurator delegowany do wykonywania czynności w Prokuraturze Krajowej oraz wyznaczony do udziału w posiedzeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawił stanowisko w sprawie, wnosząc o podjęcie uchwały o następującej treści: „Konkretyzacja i indywidualizacja obowiązku poddania się kwarantannie osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r.

o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (...), następuje w formie decyzji administracyjnej”. W uzasadnieniu przedstawionego stanowiska przytoczono poglądy prezentowane w dotychczasowym orzecznictwie, nie prezentując nowej argumentacji i eksponując linię orzeczniczą opowiadającą się za formą decyzyjną konkretyzacji obowiązku kwarantanny.

Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie procesowym z dnia 22 października 2025 r. zgłosił udział w niniejszym postępowaniu uchwałodawczym zainicjowanym w sprawie II GSK 360/23 oraz przedstawił stanowisko opowiadające się za decyzyjną formą konkretyzacji obowiązku poddania się kwarantannie względem osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi. W uzasadnieniu złożonego pisma Rzecznik wskazał przede wszystkim na eksponowane w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego na tle zagadnienia objętego przedstawionym pytaniem prawnym argumenty dotyczące zapewnienia adresatom obowiązku poddania się kwarantannie ochrony procesowej gwarantowanej na poziomie realizowanym w administracyjnym postępowaniu jurysdykcyjnym.

Pełnomocnik procesowy strony skarżącej kasacyjnie w piśmie wniesionym do sprawy II GSK 360/23 w dniu 22 października 2025 r. oświadczył, że cofa złożoną skargę kasacyjną.

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

Dokonując na wstępie oceny dopuszczalności podjęcia uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego w konkretnej sprawie sądowo-administracyjnej, o której mowa w postanowieniu z dnia 10 stycznia 2024 r., II GSK 360/23, skład Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekający w niniejszym postępowaniu uchwałodawczym nie stwierdził podstaw do jego umorzenia w związku ze złożeniem oświadczenia o cofnięciu wniesionej skargi kasacyjnej.

Po pierwsze, inicjujący postępowanie uchwałodawcze skład orzekający w sprawie II GSK 360/23, jako wyłączny dysponent wnioskowej kompetencji do jego wszczęcia i kontynuowania, nie uchylił postanowienia o przedstawieniu na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a. pytania prawnego. W tej sytuacji nie jest procesowo dopuszczalne ocenianie przez rozszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego podstaw do uchylenia postanowienia o przedstawieniu pytania prawnego lub umorzenia postępowania kasacyjnego w sprawie, w której pytanie to przedstawiono.

Po drugie, do dnia posiedzenia jawnego w sprawie podjęcia przedmiotowej uchwały nie doszło do oceny dopuszczalności i skuteczności prawnej

oświadczenia o cofnięciu skargi kasacyjnej, a tym samym składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającemu w sprawie II GPS 1/25 nie przedłożono do tego dnia postanowienia o umorzeniu postępowania kasacyjnego w sprawie II GSK 360/23. Powyższe postanowienie może zostać wydane dopiero na rozprawie – wobec jej odroczenia na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. – przez skład trzech sędziów orzekających w sprawie kasacyjnej.

Po trzecie, w przedmiotowej sprawie uchwałodawczej brak jest podstaw – nawet przy odpowiednim stosowaniu art. 99 lub art. 109–110 p.p.s.a. – do odroczenia posiedzenia jawnego wyznaczonego w celu rozpoznania przedstawionego zagadnienia prawnego. Niezależnie bowiem od tego, że samo odroczenie posiedzenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym jest instytucją wyjątkową, a podstawa normatywna odroczenia fakultatywnego podlega wykładni restryktywnej („może odroczyć posiedzenie tylko z ważnej przyczyny”), zakres okoliczności umożliwiających składowi rozszerzonemu Naczelnego Sądu Administracyjnego przerwanie ciągłości rozpoznawania pytania prawnego jest bezpośrednio związany z samym postępowaniem uchwałodawczym, a nie z postępowaniem, w toku którego sformułowano to pytanie (w przypadku tzw. uchwał konkretnych – „zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej”). Nie jest zatem uzasadnione bezpośrednio przenoszenie przyczyn uzasadniających odroczenie posiedzenia, przerwanie ciągłości lub zakończenie postępowania kasacyjnego lub zażaleniowego, w ramach którego przedstawiono pytanie prawne, na postępowanie uchwałodawcze, tak ze względów odrębności procesowej tych postępowań, jak i z uwagi na zróżnicowanie personalne składów orzekających w tych postępowaniach.

W związku z powyższym, wobec braku podstaw do wstrzymania biegu postępowania uchwałodawczego (odroczenia posiedzenia jawnego wyznaczonego w sprawie podjęcia uchwały), jak również uwzględniając fakt, że w dniu podjęcia przedmiotowej uchwały postępowanie w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej II GSK 360/23 (por. art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a.) nadal formalnie się toczyło, a decyzja co do jego zakończenia należała do składu orzekającego w tej sprawie, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający przedstawione mu zagadnienie prawne uznał, że nie zachodzą przeszkody procesowe do jego merytorycznego rozstrzygnięcia.

Przechodząc w dalszej kolejności do oceny spełnienia przesłanek materialnych, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a., należało stwierdzić, że skład orzekający w sprawie II GSK 360/23, w toku rozpoznawania skargi kasacyjnej, prawidłowo dostrzegł istnienie budzącego poważne wątpliwości interpretacyjne tak w orzecznictwie, jak i w na gruncie teorii

prawa administracyjnego, zagadnienia prawnego dotyczącego charakteru kategoryjnego formy prawnej konkretyzacji i indywidualizacji obowiązku poddania się kwarantannie, osób o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, którego rozstrzygnięcie jest konieczne do oceny zasadności zarzutu kasacyjnego naruszenia prawa materialnego w zakresie błędnej wykładni ww. przepisu (pkt 2 *petitum* skargi kasacyjnej). Problematyczne zagadnienie obejmuje bowiem kwestie prawne, których wyjaśnienie sprawia znaczne trudności nie tylko ze względu na możliwość przyjęcia różnych wariantów interpretacyjnych relewantnej regulacji materialnoprawnej i procesowej (co m.in. potwierdza odnotowana przez skład orzekający w sprawie II GSK 360/23 rozbieżność stanowisk orzeczniczych), lecz także z uwagi na sporność założeń i przesłanek, które mogą przemawiać za określoną wersją rozstrzygnięcia sformułowanego pytania prawnego. W tym sensie zagadnienie prawne przedstawione do rozpoznania rozszerzonemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego jest znamienne cechą kwalifikowanej sporności interpretacyjnej, co uzasadnia przyjęcie, że pierwsza przesłanka normatywna wykonania kompetencji do podjęcia uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a., została spełniona. Jest również oczywiste spełnienie drugiej przesłanki kwalifikacyjnej wskazanej w powyższych przepisach, to jest przesłanki bezpośredniego związku przedstawionego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości prawne z rozpoznaniem i rozstrzygnięciem konkretnej sprawy sądowoadministracyjnej w granicach wniesionej skargi kasacyjnej, albowiem bez rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia nie jest możliwe załatwienie sprawy w zakresie jednego z zarzutów kasacyjnych (zob. zarzut wskazany w pkt 2 *petitum* skargi kasacyjnej).

Wobec stwierdzenia realizacji przesłanek upoważniających skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do podjęcia uchwały unormowanej w art. 15 § 1 pkt 3 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a., należało przejść do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego, rozważając i wążąc zasadnicze przesłanki i argumenty, które mają istotne znaczenie dla prawidłowego jego rozstrzygnięcia.

Konkluzywne wyjaśnienie zagadnienia właściwej formy prawnej konkretyzacji i indywidualizacji wynikającego z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ w zw. z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. obowiązku poddania się kwarantannie powinno – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – zostać poprzedzone analizą zasadniczych kategorii podstaw materialnoprawnych ustawowego obowiązku poddania się kwarantannie oraz podstaw kompetencyjnych jego aktualizacji.

Ogólna podstawa obowiązku poddawania się (wielokrotnego poddania się) kwarantannie wynika z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z. Przepis ten zastrzega,

że tak określony (w sposób generalny i abstrakcyjny) obowiązek ustawowy podlega dookreśleniu materialnemu (treściowemu) lub formalnemu w dalszych przepisach ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi lub aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie („są obowiązane na zasadach określonych w ustawie”).

Ustawodawca może zatem wprowadzić szczególne podstawy do objęcia powyższym obowiązkiem – pewnych grup adresatów znajdujących się w określonej sytuacji lub posiadających określone cechy – w sposób bezpośredni (z mocy prawa) lub pośredni (na mocy odpowiednich aktów konkretyzacji norm ustawowych). W tym drugim przypadku wynikająca z przepisów ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi lub rozporządzeń wykonawczych wydanych na ich podstawie (zob. np. art. 33 ust. 1, art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 5 pkt 5, art. 46b pkt 5 w zw. z art. 46a) norma stanowi szczególną podstawę materialnoprawną obowiązku poddania się kwarantannie.

Norma ta podlega następnie konkretyzacji lub aktualizacji (tzw. konkretyzacji *sensu largo*) za pośrednictwem aktu konkretyzacji jurysdykcyjnej (decyzji administracyjnej) lub aktu (czynności) konkretyzacji niejurysdykcyjnej (por. szerokie rozważania: M. Kamiński, *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011, s. 107 i n.).

Szczególne podstawy materialnoprawne i kompetencyjne konkretyzacji obowiązku poddania się kwarantannie wynikają przede wszystkim z art. 33 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/, art. 33 ust. 5 w zw. z art. 33 ust. 1 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/, art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/, art. 35 ust. 1 oraz art. 35 ust. 5 w zw. z art. 35 ust. 1 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z.

O ile jednak przepis art. 33 ust. 1 (oraz art. 33 ust. 5 w zw. z art. 33 ust. 1) wyraźnie określa formę prawną konkretyzacji rozważanego obowiązku ustawowego (decyzja w sprawie nałożenia na osobę zakażoną lub chorą na chorobę zakaźną albo osobę podejrzaną o zakażenie lub chorobę zakaźną, lub osobę, która miała styczność ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, obowiązku poddania się kwarantannie), o tyle w przepisach art. 34 ust. 2 i art. 35 ust. 1 forma prawna konkretyzacji nie została bezpośrednio wskazana.

Zgodnie z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. określone kategorie osób (zob. poniżej) podlegają obowiązkowej kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu, jeżeli „tak postanowią organy inspekcji sanitarnej” (przez okres nie dłuższy niż 21 dni, licząc od dnia następującego po ostatnim dniu odpowiednio narażenia albo styczności), natomiast w art. 35 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ ww. ustawy przyznano właściwemu lekarzowi m.in. kompetencję

do tymczasowego i faktycznego (zob. art. 35 ust. 2) skierowania na kwarantannę (poddania kwarantannie) osoby podejrzanej o zachorowanie, chorej na chorobę szczególnie niebezpieczną i wysoce zakaźną lub osoby narażonej na zakażenie, pomimo niewydania decyzji, o której mowa w art. 33 ust. 1, jeżeli osoba ta nie wyraża zgody na kwarantannę, a w ocenie ww. lekarza skierowanie to jest uzasadnione stopniem zagrożenia dla zdrowia publicznego.

Trafnie zatem zaakcentowano w wyroku NSA z 21 listopada 2023 r., II GSK 2204/22, że przepisy art. 33 ust. 1 i art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. ustanawiają odrębne podstawy kompetencyjne oraz przesłanki materialnoprawne działania organów administracji sanitarnej, co musi mieć wpływ na sposób i rezultat wykładni tej regulacji w zakresie ustalenia formy prawnej oraz procedury konkretyzacji ogólnego obowiązku ustawowego poddania się kwarantannie (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z.). Kwestią wtórną i niebudzącą wątpliwości jest w tym zakresie problem niewskazania przez ustawodawcę w art. 34 ust. 2 formy prawnej konkretyzacji obowiązku. Trzeba jednak pamiętać, że konstrukcja domniemania formy prawnej decyzji administracyjnej nie ma charakteru niewzruszalnego i podlega ocenie na tle całokształtu wyników wykładni miarodajnej regulacji kompetencyjnej i materialnoprawnej (...).

W związku z powyższym zauważenia wymaga przede wszystkim fakt, że przepis art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z. stanowi podstawę jurysdykcyjnej konkretyzacji i indywidualizacji obowiązku poddania się kwarantannie względem tych podmiotów, które są już zakażone (zob. art. 2 pkt 32) lub chore na chorobę zakaźną (zob. art. 2 pkt 3–4) albo są podejrzane o zakażenie lub chorobę zakaźną (zob. art. 2 pkt 20 i pkt 21) lub co najmniej miały styczność (zob. art. 2 pkt 25) ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego (art. 2 pkt 2), a więc bezpośredni lub pośredni kontakt ze źródłami (np. osobowymi – jak nosiciel – zob. art. 2 pkt 17) czynników biologicznych (drobnoustroje komórkowe lub wytwarzane przez nie produkty, zewnętrzne i wewnętrzne pasożyty człowieka lub wytwarzane przez nie produkty, cząstki bezkomórkowe zdolne do replikacji lub przenoszenia materiału genetycznego, w tym zmodyfikowane genetycznie hodowle komórkowe lub wytwarzane przez nie produkty), które posiadają zdolność wywoływania objawów choroby zakaźnej. Cechą znamioną tych sytuacji jest wystąpienie stwierdzonego przez właściwy organ administracji sanitarnej w toku postępowania administracyjnego stanu choroby zakaźnej, zakażenia (wniknięcie do organizmu i rozwój w nim biologicznego czynnika chorobotwórczego), podejrzenia choroby zakaźnej (wystąpienie objawów klinicznych lub odchylenia od stanu prawidłowego w badaniach dodatkowych, mogące wskazywać na chorobę zakaźną), podejrzenia zakażenia (brak objawów zakażenia i choroby zakaźnej, pomimo styczności ze źródłem zakażenia, jeżeli charakter czynnika zakaźnego i okoliczności styczności

uzasadniają podejrzenie wniknięcia do organizmu i rozwój w nim biologicznego czynnika chorobotwórczego) lub stanu, który z racji faktycznej styczności (bezpośredniego lub pośredniego kontaktu) ze źródłem czynnika zakaźnego (np. nosicielem) może uzasadniać podejrzenie zakażenia.

Zasadniczo odmienne (szerzej ujęte) – co ma istotne znaczenie dla procesu wykładni przedstawionego zagadnienia prawnego – stany faktyczne reguluje natomiast art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. Przepis ten ma zastosowanie do tych podmiotów, co do których prawdopodobieństwo zakażenia jest odpowiednio niższe w porównaniu z podmiotami, o których mowa w art. 33 ust. 1, jednak ze względu na obowiązek prewencyjnego i zabezpieczającego oddziaływania przeciwepidemicznego w celu ochrony zdrowia publicznego (zob. art. 34 ust. 1) organy inspekcji sanitarnej zostały wyposażone w dodatkowe i uznaniowe kompetencje w zakresie stosowania środków w postaci nadzoru epidemiologicznego lub kwarantanny.

Dokonując wykładni spornej regulacji kompetencyjnej i materialnoprawnej, trzeba mieć także na uwadze, że o ile w okresie od dnia 8 marca 2020 r. do dnia 31 marca 2020 r. (zob. art. 25 pkt 2 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych; dalej: uCOVID-19) przepis art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. obejmował swoim zakresem podmiotowym „osoby zdrowe, które pozostawały w styczności z osobami chorymi na choroby zakaźne”, o tyle już od dnia 1 kwietnia 2020 r. (zob. art. 8 pkt 8 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19) objął on „osoby, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych”.

Powyższa zmiana normatywna miała, co oczywiste, bardzo istotne znaczenie, prowadząc do rozszerzenia zakresu podmiotowego ustawowego obowiązku poddania się kwarantannie nie tylko na osoby, które pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego (w tym z osobami chorymi na choroby zakaźne) i nadal nie wykazują objawów zakażenia lub choroby zakaźnej, lecz także na osoby, które nie pozostawały w faktycznej styczności ze źródłem czynnika zakaźnego, jednak zgodnie z prewencyjną oceną organów inspekcji sanitarnej zostały narażone w sensie epidemiologicznym na zakażenie („były narażone na chorobę zakaźną”).

Cel i przesłanki tej zmiany zostały ujawnione w uzasadnieniu rządowego projektu ww. ustawy zmieniającej z dnia 31 marca 2020 r. (druk nr 301, Sejm IX kadencji). Stwierdzono w nim m.in., że „przepisy dotyczące kwarantanny zostały dostosowane do wytycznych ECDC” (*European Centre for Disease*

Prevention and Control – Europejskie Centrum ds. Zapobiegania i Kontroli Chorób w Sztokholmie) „w zakresie oceny ryzyka zwalczania zakażeń na obszar Europy i krajów Unii Europejskiej”, uwzględniając „współczesną wiedzę epidemiologiczną, która wyróżnia 2 formy narażenia: narażenie epidemiologiczne, które ma charakter potencjalny (np. pobyt na obszarze epidemii), oraz narażenie kliniczne, które ma charakter faktyczny (tzw. styczność z osobą chorą lub innym źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego). Osoby narażone, w tym osoby ze styczności, są to osoby, które w danym momencie nie wykazują jeszcze objawów chorobowych, ale ze względu na narażenie są podejrzane o zakażenia i z tego powodu podlegają kwarantannie lub nadzоровi epidemiologicznemu.”.

Treść uzasadnienia powyższego projektu wskazuje zatem, że celem nowelizacji art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. było przyznanie organom inspekcji sanitarnej bardzo szerokiej podstawy do stosowania prewencyjnej kwarantanny (lub prewencyjnego nadzoru epidemiologicznego) względem bardzo licznych grup podmiotów, które uległy mającemu charakter faktyczny i realny narażeniu klinicznemu (przez styczność z osobą chorą lub innym źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego) lub potencjalnemu narażeniu epidemiologicznemu (np. przez przebywanie w miejscu obecności nosicieli). W tych stanach faktycznych ustalenia oraz oceny organów inspekcji sanitarnej opierają się zatem na uogólnionej, zestandaryzowanej i prognostycznej ocenie stopnia zagrożenia epidemiologicznego w zakresie danej jednostki choroby zakaźnej, co eliminuje potrzebę dokonywania szczegółowych ustaleń faktycznych oraz prowadzenia typowego dla sprawy rozstrzyganej jurysdykcyjnie (w drodze decyzji administracyjnej) postępowania wyjaśniającego i dowodowego, gdyż sama potencjalność narażenia (np. w wyniku obecności w miejscach zakażenia) jest faktem stwierdzalnym w sposób co do zasady odformalizowany, a jego ustalenie może nastąpić już w toku dochodzenia epidemiologicznego (zob. art. 2 pkt 8 oraz art. 32 ust. 1 u.z.z.ch.z.). Konstatacja ta – wskazująca już na poziomie przesłanek materialnoprawnych na niejurysdykcyjną formę konkretyzacji art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. – ma istotny wpływ na dalszy kierunek rozważań na temat rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przedstawionego w niniejszym postępowaniu uchwałodawczym.

Naczelny Sąd Administracyjny pragnie na tle treści art. 34 ust. 2 w zw. art. 2 pkt 12 u.z.z.ch.z. także zauważyć, że pewne wątpliwości interpretacyjne może budzić zagadnienie kwalifikacji choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2 (COVID-19) jako choroby szczególnie niebezpiecznej i wysoce zakaźnej. O ile bowiem zgodnie z definicją legalną z art. 2 pkt 12 ww. ustawy termin „kwarantanna” jest rozumiany jako „odosobnienie osoby zdrowej, która była narażona na zakażenie, w celu zapobieżenia szerzeniu się chorób

szczególnie niebezpiecznych i wysoce zakaźnych”, a zatem zastosowanie tego rodzaju środka nadzoru sanitarnego powinno zostać powiązane – zgodnie z art. 2 pkt 4 – tylko z tymi z chorobami zakaźnymi „łatwo rozprzestrzeniającymi się, o wysokiej śmiertelności”, powodującymi „szczególne zagrożenie dla zdrowia publicznego” i wymagającymi „specjalnych metod zwalczania”, w tym z cholera, dżumą, ospą prawdziwą, wirusowymi gorączkami krwotocznymi, o tyle prawodawca rozporządzeniowy nie ustanowił do tej pory kryteriów rozpoznawania, na potrzeby nadzoru epidemiologicznego, chorób szczególnie niebezpiecznych i wysoce zakaźnych (zob. art. 3 ust. 4 pkt 1 u.z.z.ch.z.), jak również nie dokonał formalnego zakwalifikowania choroby COVID-19 jako choroby, o której mowa art. 2 pkt 4 u.z.z.ch.z.

Niespójność normatywna w tym zakresie została co najmniej pośrednio usunięta już w wyniku nowelizacji art. 34 u.z.z.ch.z., na mocy art. 25 pkt 2 uCOVID-19. Dokonując negatywnej oceny praktyki legislacyjnej modyfikowania treści ustawowej definicji legalnej w szczegółowych przepisach materialnoprawnych ustawy, nie można jednak nie dostrzec, że zgodnie z art. 34 ust. 5 u.z.z.ch.z. w brzmieniu obowiązującym od dnia 8 marca 2020 r. minister właściwy do spraw zdrowia został upoważniony do określenia, w drodze rozporządzenia, wykazu chorób powodujących powstanie obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego u osób, o których mowa w art. 34 ust. 2, oraz okresu obowiązkowej kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego, mając na względzie potrzebę nadzoru epidemiologicznego oraz ochrony zdrowia publicznego. Na podstawie powyższej normy delegacyjnej (od dnia 1 kwietnia 2020 r. – na podstawie art. 34 ust. 5 w nowym brzmieniu, w związku z art. 8 pkt 8 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19) minister właściwy do spraw zdrowia wydawał kolejno rozporządzenia wykonawcze, określające chorobę wywołaną koronawirusem SARS-CoV-2 (COVID-19) jako chorobę zakaźną powodującą powstanie obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego u osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (zob. § 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 marca 2020 r. w sprawie wykazu chorób powodujących powstanie obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego oraz okresu obowiązkowej kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego, Dz.U. poz. 376; § 5 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 6 kwietnia 2020 r. w sprawie chorób zakaźnych powodujących powstanie obowiązku hospitalizacji, izolacji lub izolacji w warunkach domowych oraz obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego, Dz.U. poz. 607 ze zm.; § 7 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 25 lutego 2021 r.

w sprawie chorób zakaźnych powodujących powstanie obowiązku hospitalizacji, izolacji lub izolacji w warunkach domowych oraz obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego, Dz.U. poz. 351 ze zm.).

W związku z tym nie powinno budzić wątpliwości, że na gruncie normatywnym w okresie relewantnym dla stanu faktycznego objętego pytaniem prawnym istniała wystarczająca podstawa materialnoprawna do stosowania art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. względem osób, które były narażone na chorobę wywołaną wirusem SARS-CoV-2 (COVID-19) lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego tej choroby, a nie wykazywały objawów chorobowych.

W dalszej kolejności należało poddać analizowane zagadnienie na gruncie spornej regulacji kompetencyjnej.

Odpowiedzi wymagało zatem pytanie, czy i w jakim zakresie – wobec milczenia ustawodawcy co do formy konkretyzacji obowiązku kwarantanny, o którym mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. – regulacja kompetencyjna wynikająca z powyższego przepisu mogłaby zostać poddana wykładni „dopełniającej” (uzupełniającej) lub „korygującej”, która zmierzałaby do przyjęcia, że skoro ustawodawca nie określił w regule kompetencyjnej formy prawnej działania właściwego organu, to na podstawie dyrektyw wykładni pozajęzykowej możliwe jest zrekonstruowanie wniosku, że w istocie z przepisu tego (pomimo użycia zwrotu: „jeżeli tak postanowią organy inspekcji sanitarnej”) wynika forma decyzji administracyjnej.

W powyższym zakresie teoria prawa administracyjnego oraz orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego odwołują się nierzadko do koncepcji domniemania formy decyzji administracyjnej. Koncepcja ta zakłada, że w sytuacji braku uregulowania formy prawnej załatwienia szeroko pojmowanej sprawy administracyjnej możliwe jest na podstawie samej treści konkretyzowanej normy materialnej (jej elementów przedmiotowych lub podmiotowych) zrekonstruowanie kompetencji właściwego organu do działania w formie decyzji administracyjnej (por. m.in. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 253; J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, s. 138–140; B. Adamiak, *Zagadnienie domniemania formy decyzji administracyjnej /w:/ Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z Konferencji Naukowej poświęconej Jubileuszowi 80-tych urodzin Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 2005, s. 15–18; J. Borkowski, *Art. 104 /w:/ B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 418–419; A. Wróbel, *Art. 104 /w:/ A. Wróbel, M. Jaśkowska, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 679–680; Cz. Martysz, *Domniemanie stosowania formy decyzji administracyjnej – problem stale aktualny /w:/ Stosowanie prawa*

administracyjnego. *Księga jubileuszowa prof. Andrzeja Matana*, pod red. G. Łaszczycy, Warszawa 2024, s. 653 i n.; wyrok NSA – Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu z 31 sierpnia 1984 r., SA/Wr 430/84, OSP 1986/9–10, poz. 176; wyrok NSA z 23 lutego 2005 r., OSK 1185/04; wyrok NSA z 5 kwietnia 2007 r., I OSK 746/06; wyrok NSA z 12 stycznia 2012 r., I OSK 2013/11; uchwała NSA z 24 maja 2012 r., II GPS 1/12, ONSAiWSA 2012, nr 4, poz. 62; uchwała NSA z 16 grudnia 2013 r., II GPS 2/13, ONSAiWSA 2014, nr 6, poz. 88; uchwała NSA z 27 października 2014 r., II GPS 2/14, ONSAiWSA 2015, nr 2, poz. 17; uchwała NSA z 1 lipca 2019 r., I OPS 1/19, ONSAiWSA 2019, nr 5, poz. 71).

Naczelny Sąd Administracyjny pragnie jednak wyraźnie podkreślić, że koncepcja ta, szczególnie jeżeli miałyby być stosowana w sposób ekstensywny, może być oceniana jako rozwiązanie dyskusyjne (por. m.in. A. Wróbel, *Art. 104 /w:/ A. Wróbel, M. Jaśkowska, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 679), gdyż nie może ona służyć „wypieraniu innych prawnych form działania administracji publicznej w sprawach indywidualnych”, lecz co najwyżej może zmierzać do „wykładni korygującej”, która „otwiera drogę nie tylko do samej konkretyzacji prawa lub obowiązku jednostki przez organ administracyjny, lecz również zapewnia jej prawo do sprawiedliwego procesu” (J. Borkowski, *Art. 104 /w:/ B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 419). Aspekt zapewnienia jednostce właściwej drogi proceduralnej w procesie konkretyzacji norm prawa materialnego jest szczególnie akcentowany w sprawach wnioskowych. Podkreśla się przede wszystkim, że w demokratycznym państwie prawnym nie można dopuścić do sytuacji, w której wnioski jednostek mające znaczenie dla realizacji ich praw byłyby rozpatrywane „poza procedurą”. Jednostka powinna mieć gwarancję rozpoznania jej wniosku w formie decyzji, wydawanej w odpowiedniej procedurze, która następnie podlega kontroli (por. m.in. B. Adamiak, *Prawo do procesu w świetle regulacji prawa procesowego administracyjnego /w:/ System Prawa Administracyjnego, Tom 9, Prawo procesowe administracyjne*, pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 94). W orzecznictwie NSA zwraca się ponadto szczególnie uwagę na fakt, że koncepcja domniemania formy decyzji administracyjnej powinna mieć zastosowanie w tych sprawach, w których forma ta i związana z nią procedura ma znaczenie dla realizacji lub ochrony praw jednostki (por. m.in. uchwała NSA z 16 grudnia 2013 r., II GPS 2/13, ONSAiWSA 2014, nr 6, poz. 88).

Nie negując przydatności teoretycznej oraz praktyczno-normatywnej koncepcji domniemania formy decyzji administracyjnej oraz uwzględniając zasadę wykładni restryktywnej regulacji kompetencyjnych, których integralną częścią jest forma prawna działania lub zaniechania właściwego organu (zob. m.in.

M. Kamiński, *Normy kompetencji administracyjnej i normy merytoryczne ich realizacji jako element paradygmatyczny teorii prawa administracyjnego /w:/ Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019, s. 442–458), Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że ze względu na charakter, treść oraz cele normy materialnej wynikającej z art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 u.z.z.ch.z. (w tym cele prewencyjne i zabezpieczające w sferze ochrony zdrowia publicznego, masowość i powtarzalność spraw jednostek poddanych co najmniej narażeniu epidemiologicznemu w warunkach pandemii, minimalność potrzeby przeprowadzania czynności dowodowych oraz szczegółowego postępowania wyjaśniającego) oraz brak zagrożenia dla zapewnienia jednostce konstytucyjnego prawa do sądu na tle zakresu właściwości rzeczowej sądów administracyjnych i kontrolowalności także niejurysdykcyjnych aktów lub czynności administracyjnych (zob. art. 45 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.), w sprawach, o których mowa w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 u.z.z.ch.z., nie jest uzasadnione zastosowanie powyższej koncepcji jako podstawy do interpretacyjnego wyprowadzenia z treści powyższych przepisów formy decyzji administracyjnej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest także uprawniony wniosek, że treść materialnoprawna wynikająca z art. 34 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z. może i powinna być konkretyzowana w drodze decyzji o charakterze deklaratoryjnym.

Niezależnie bowiem od ustalonych wyżej rezultatów wykładni językowej regulacji kompetencyjnej oraz sporności i dyskusyjności samego podziału decyzji administracyjnych na deklaratoryjne i konstytucyjne, trzeba podnieść, że zgodnie z zasadniczym kryterium powyższego podziału decyzja deklaratoryjna stwierdza jedynie (ustala) w sposób wiążący (jurysdykcyjny) zaistnienie z mocy samego prawa skutków prawnych, które zostały – w sposób pełny i wystarczający do indywidualnego przypisania – określone przez samego prawodawcę w normach wyższego stopnia (zasadniczo ustawowych). Decyzja tego rodzaju nie może zatem konkretyzować skutków prawnych (następstw prawnych) rozumianych jako uprawnienia lub obowiązki indywidualnych podmiotów, gdyż skutki te wynikają bezpośrednio z normy wyższego stopnia. Prawdą jest natomiast, że decyzja deklaratoryjna zawsze działa z mocą *ex tunc*, to znaczy ustala w sposób wiążący wystąpienie *ipso iure* (na podstawie normy wyższego stopnia) skutków prawnych stanów faktycznych, które zaistniały już w przeszłości (zob. m.in. M. Kamiński, *Teoretyczne problemy podziału decyzji administracyjnych na deklaratoryjne i konstytucyjne a zagadnienie ich skuteczności temporalnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 5, s. 47–59; uchwała NSA z 1 lipca 2019 r., I OPS 1/19, ONSAiWSA 2019, nr 5, poz. 71; uchwała NSA z 16 października 2017 r., II FPS 4/17, ONSAiWSA 2018, nr 1,

poz. 3; uchwała NSA z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15, ONSAiWSA 2016, nr 5, poz. 72, oraz cytowana tam literatura; uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 71).

Tymczasem, co jest podkreślane w orzeczeniach opowiadających się za poglądem o możliwości wydawania na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. decyzji administracyjnych, tego rodzaju akt miałyby dopiero „materializować”, „określać” lub „wyznaczać” obowiązek ustawowy w stosunku do konkretnego adresata („dopiero decyzja wydana na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. wyznacza ten obowiązek w stosunku do osób, które spełniają warunki określone w dyspozycji tego przepisu” – zob. np. wyrok NSA z 5 października 2022 r., II GSK 1977/22, oraz cytowana tam literatura komentatorska i pryncypialna). Stwierdzenie to obala zasadność tezy, że powyższy przepis mógłby być podstawą do wydania decyzji deklaratoryjnej, skoro ustalenie adresata normy wymagałoby nie tylko powiązania sytuacji zdrowotno-epidemiologicznej indywidualnego podmiotu z treścią dyspozycji normy, lecz także – co najistotniejsze – wyboru jednego z dwóch środków prewencyjnych (kwarantanna lub nadzoru epidemiologicznego). Element wyboru kompetencyjnego powyższego środka miałby natomiast charakter typowo „konstytutywny” i konkretyzujący treść normy ustawowej, pomimo iż sam obowiązek poddania się kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu wynika bezpośrednio z przepisów prawa (zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e/ i f/ u.z.z.ch.z.).

Naczelny Sąd Administracyjny wyraża w związku z powyższym przekonanie, że treść oraz cechy konstrukcyjne regulacji materialno-kompetencyjnej wywodzonej z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. wyraźnie wskazują, że wyłączną i adekwatną formą konkretyzacji ustawowych następstw (skutków) prawnych określonych w tym przepisie jest autorytatywna i władcza czynność konwencjonalna o charakterze niejurysdykcyjnym, która aktualizuje względem indywidualnego podmiotu potencjalne dotąd obowiązki poddania się kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu (por. M. Kamiński, *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011, s. 111–113).

W odniesieniu do podejmowanych na podstawie powyższego przepisu czynności konwencjonalnych właściwego organu inspekcji sanitarnej dotyczących objęcia lub skierowania danej osoby na obowiązkową kwarantannę można dostrzec, że czynności tego rodzaju łączą w sobie cechy aktów i czynności administracyjnych niejurysdykcyjnych, albowiem sam akt wyboru kompetencyjnego co do zastosowania, skrócenia okresu lub uchylenia stosowania adekwatnego środka nadzoru sanitarnego względem indywidualnego adresata (por. np. § 7 ust. 4 zd. 2 uchylonego z dniem 28 marca 2022 r. rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie chorób zakaźnych powodujących powstanie obowiązku hospitalizacji, izolacji lub izolacji w warunkach

domowych oraz obowiązku kwarantanny lub nadzoru epidemiologicznego (Dz.U. poz. 351 ze zm.): „Państwowy powiatowy inspektor sanitarny, w uzasadnionych przypadkach, decyduje o skróceniu albo zwolnieniu z obowiązku odbycia obowiązkowej kwarantanny”) jest aktem formalnym, który znajduje następnie przedłużenie i potwierdzenie w odpowiedniej czynności o cechach materialno-technicznych (np. w postaci wpisu w odpowiedniej dokumentacji urzędowej lub systemie teleinformatycznym o objęciu danej osoby obowiązkową kwarantanną). Można zatem przyjąć, że ostateczną i końcową formą konkretyzacji i indywidualizacji obowiązku ustawowego, o którym mowa w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z., jest konwencjonalna czynność niejurysdykcyjna o charakterze władczym.

Odnosząc się natomiast do niektórych twierdzeń pierwszej z poddawanych ocenie linii orzeczniczych NSA, trzeba ponadto stwierdzić, że nie jest przekonujący argument, że wynikająca z art. 33 ust. 1 u.z.z.ch.z. ogólna zasada „decyzyjnego trybu działania właściwych organów” w sprawach nakładania określonych nim obowiązków (nakazów i zakazów) powinna zostać rozszerzona na te regulacje, w których ustawodawca bezpośrednio jej nie wyłącza lub nie dopuszcza odstępstwa od niej (jak np. w art. 35 ust. 1: „gdy brak jest decyzji, o której mowa w art. 33 ust. 1”). Również spostrzeżenie, że prawodawca nie jest konsekwentny terminologicznie w przepisach ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi w zakresie operowania terminami „decyzja administracyjna” oraz „decyzja” (por. np. art. 17e ust. 7, art. 17g ust. 1, art. 33 ust. 1, art. 37 ust. 3, art. 46c ust. 6, art. 46d ust. 5, art. 47 ust. 2, art. 47b ust. 1, art. 48a ust. 3 pkt 1), a niektóre decyzje mogą przyjąć postać generalnych aktów stosowania prawa (zob. art. 33 ust. 2), nie może być uznane za istotny argument za przyjęciem tezy o decyzyjnej formie konkretyzacji art. 34 ust. 2. Nie jest wreszcie przekonujący dość powierzchowny wykładniczo argument, że skoro w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. użyto formuły „jeżeli tak postanowią organy”, to należy – na gruncie interpretacji czysto językowej – przyjąć, że słowo „postanowią” jest równoważne frazie „podejmą decyzję” w znaczeniu „wydadzą” decyzję administracyjną (tak np. Rzecznik Praw Obywatelskich w swoim stanowisku). Jak już bowiem wskazano, wyniki weryfikacyjnej wykładni pozajęzykowej przeczą tego rodzaju wnioskowi.

Uzyskany rezultat wykładni językowej spornej reguły kompetencyjnej został już poddany pozytywnej weryfikacji za pośrednictwem dyrektyw wykładni wewnętrznej oraz celowościowo-funkcjonalnej na tle przepisów u.z.z.ch.z.

Możliwe i celowe jest jednak dokonanie dalszej, uzupełniającej weryfikacji powyższego wyniku także na gruncie wykładni systemowej zewnętrznej oraz

aksjologicznej w zakresie dyrektywy wykładni zgodnej z normami konstytucyjnymi i prawnomiędzynarodowymi (konwencyjnymi). Operacja ta wydaje się szczególnie wskazana w kontekście uwag podniesionych w orzecznictwie opowiadającym się za decyzyjną formą konkretyzacji art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.

W wyrokach należących do powyższej linii orzeczniczej przytoczono m.in. argument, że skoro pozbawienie lub ograniczenie wolności osobistej może nastąpić zgodnie z art. 41 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP „tylko na zasadach i w trybie określonych w ustawie” (a zatem w ustawie należy uregulować „wszystkie materialnoprawne oraz proceduralne przesłanki pozbawienia lub ograniczenia wolności osobistej”, gdyż materia ta nie może być przekazana do uregulowania w formie rozporządzenia), a ponadto konieczne jest spełnienie warunków określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 5 ust. 1 lit. e/ EKPC, to – wobec niepełnego uregulowania w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. zasad i trybu ograniczenia wolności – zastosowanie środka objęcia kwarantanną „w formie czynności materialno-technicznej, zamiast wydania decyzji, mogło spowodować naruszenie art. 41, art. 52 Konstytucji RP” (zob. np. wyrok NSA z 5 października 2022 r., II GSK 1977/22; wyrok NSA z 5 października 2023 r., II GSK 2179/22; wyroki NSA z 8 listopada 2023 r., II GSK 2037/22 i II GSK 2208/22).

Naczelny Sąd Administracyjny, odnosząc się do wskazanych wyżej argumentów, uznaje je za pozbawione zasadności.

Przede wszystkim należy zauważyć, że o ile nie budzi wątpliwości – potwierdzona w bogatym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – teza, że w świetle art. 41 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP poddane wymogom wyłączności i zupełności regulacji ustawowej „zasady pozbawienia lub ograniczenia wolności osobistej” obejmują wszystkie zasadnicze przesłanki materialnoprawne tego rodzaju pozbawienia lub ograniczenia wolności (w tym co do określenia organu upoważnionego do ingerencji w wolność jednostki, podmiotów poddanych kompetencji tego organu oraz przesłanek aktualizacji tej kompetencji), natomiast „tryb określony w ustawie” – „sposób postępowania (procedurę) podmiotu uprawnionego ustawowo do decydowania o ograniczaniu wolności osobistej” (zob. m.in. wyrok TK z 10 marca 2010 r., U 5/07, OTK ZU 3A/2010, poz. 20; wyrok TK z 26 marca 2013 r., K 11/12, OTK ZU 3A/2013, poz. 28; wyrok TK z 23 listopada 2016 r., K 6/14, OTK ZU A/2016, poz. 98), o tyle nie można zgodzić się z twierdzeniem, że w przepisach u.z.z.ch.z. w zakresie kwarantanny, o której mowa w art. 34 ust. 2, nie uregulowano wszystkich materialnoprawnych i proceduralnych przesłanek określających bezpośrednio ingerencję w wolność osobistą.

Zasadnicze przesłanki materialnoprawne o charakterze podmiotowym i przedmiotowym wynikają bezpośrednio z art. 34 ust. 1–4 u.z.z.ch.z. Z kolei

szeroko rozumiana procedura poprzedzająca zastosowanie środka nadzoru sanitarnego w postaci objęcia kwarantanną podlega rekonstrukcji na podstawie art. 32–32a w zw. z art. 2 pkt 8 u.z.z.ch.z. oraz – uzupełniająco i w niezbędnym zakresie – przepisów k.p.a. stosowanych *per analogiam legis* (zob. dalsze uwagi poniżej).

W związku z powyższym nie można twierdzić, że akt (czynność) zastosowania indywidualnej kwarantanny na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. nie jest poprzedzany uregulowaną ustawowo procedurą. Jak zasadnie wskazano w wyroku NSA z 21 listopada 2023 r., II GSK 2204/22, właściwy organ administracji sanitarnej jest zobowiązany do przeprowadzenia uproszczonego postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia i wykazania przesłanek, o których mowa w art. 34 ust. 1 i ust. 2 u.z.z.ch.z., utrwalenia uzyskanego materiału dowodowego oraz podania do wiadomości adresata treści wydanego aktu (dokonanej czynności) wraz z informacją o przesłankach jego wydania. W tym zakresie istotne znaczenie ma wynikająca z art. 32 ust. 1 ogólna norma, która – w przypadku uzyskania danych lub innych informacji o podejrzeniach lub przypadkach zakażeń, zachorowań lub zgonów z powodu choroby zakaźnej – nakazuje właściwemu państwowemu inspektorowi sanitarnemu przeprowadzenie weryfikacji uzyskanych informacji i dochodzenia epidemiologicznego (rozumianego zgodnie z art. 2 pkt 8 jako: „wykrywanie zachorowań, czynnika etiologicznego oraz określanie przyczyn, źródeł, rezerwuarów i mechanizmów szerzenia się choroby zakaźnej lub zakażenia”), a następnie, w razie potrzeby, podjęcie czynności mających na celu zapobieganie oraz zwalczanie szerzenia się zakażeń i zachorowań na daną chorobę zakaźną, w tym dokonanie indywidualizacji podmiotów, które były narażone na chorobę zakaźną lub pozostawały w styczności ze źródłem biologicznego czynnika chorobotwórczego, a nie wykazują objawów chorobowych. Z przepisu tego wynika zatem, że ustalenia, oceny oraz działania organów administracji sanitarnej nigdy nie mogą być dowolne lub arbitralne, a także nie mogą być pozbawione należytej podstawy faktycznej wynikającej z utrwalonych materiałów urzędowych, stanowiących podstawę do indywidualnego zastosowania normy materialnoprawnej w formie niejurysdykcyjnej.

Dokonując wykładni przepisów art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 u.z.z.ch.z. na tle reguł, zasad i wartości konstytucyjnych, Naczelny Sąd Administracyjny zwraca ponadto uwagę na konieczność uwzględnienia i respektowania w powyższym procesie normy programowej (tzw. normy celowej) wynikającej z art. 68 ust. 4 Konstytucji RP. Norma ta jest wprawdzie adresowana w pierwszej kolejności do właściwych organów władzy ustawodawczej i wykonawczej, jednak również organy władzy sądowniczej – kontrolujące legalność działań i zaniechań tych dwóch pierwszych władz – są zobowiązane

do konstruowania wzorca oceny prawnej zaskarżonych zachowań kompetencyjnych pozostałych organów władzy publicznej zgodnie z treścią powyższej normy, która kierunkowo nakazuje tym organom efektywne zwalczanie chorób epidemicznych.

Skład Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekający w niniejszej procedurze uchwałodawczej nie dostrzega również podstaw do podważania zgodności art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., w wersji interpretacyjnej przyjmującej niejurysdykcyjną formę konkretyzacji, z art. 5 ust. 1 lit. e/ EKPC.

Zgodnie z powyższą regulacją konwencyjną jednym z dopuszczalnych wyjątków od zasady zakazu pozbawiania wolności jest sytuacja uregulowana prawnie tak w zakresie przesłanek, jak i trybu „pozbawienia wolności osoby w celu zapobieżenia szerzeniu przez nią choroby zakaźnej, osoby umyślowo chorej, alkoholika, narkomana lub włóczęgi”. Jak podkreśla w swoim utrwalonym orzecznictwie Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPCz), stopień ograniczenia prawa jednostki do swobodnego poruszania się musi być na tyle poważny, aby uzasadniał twierdzenie, że środek nałożony przez władze (np. tzw. całkowity *lockdown*) stanowił pozbawienie wolności. Nie jest natomiast uzasadnione automatyczne kwalifikowanie wszelkich form ograniczania wolności na podstawie aktów władz państwowych za środki pozbawiania wolności (por. np. orzeczenie ETPCz z 5 lipca 2016 r., Buzadji przeciwko Republice Mołdawii [WI], skarga nr 23755/07, § 104; decyzja ETPCz z 13 kwietnia 2021 r., Terheş przeciwko Rumunii, skarga nr 49933/20, § 40–46). Ocena ta może i powinna zostać odniesiona także do środka objęcia obowiązkową kwarantanną, o której mowa w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 i ust. 3 u.z.z.ch.z.

W świetle powyższych uwag, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, konieczne jest uznanie, że jakkolwiek ustawodawca przyznał w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. organom inspekcji sanitarnej kompetencję do konkretyzacji ustawowego obowiązku poddania się kwarantannie lub nadzorowi epidemiologicznemu, to jednak akt wykonania powyższej kompetencji nie może przyjąć formy decyzji administracyjnej.

Uwzględniając pierwszeństwo wykładni językowej oraz zakresowo zwięzający charakter interpretacji regulacji kompetencyjnej, jak również biorąc pod rozwagę specyfikę oraz cele regulacji materialnoprawnej wynikającej z art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 u.z.z.ch.z. (cele prewencyjne i zabezpieczające całe społeczeństwo przed skutkami narażenia klinicznego i epidemiologicznego na choroby zakaźne), należy zatem opowiedzieć się za niejurysdykcyjną formą konkretyzacji powyższych obowiązków, która z jednej strony zapewnia właściwym organom możliwość szybkiej i adekwatnej do skali i stopnia zagrożenia epidemiologicznego reakcji na szerzenie się zakażeń i chorób zakaźnych

wśród ludności, z drugiej zaś – ze względu na uproszczony i odformalizowany charakter procedury zastosowania odpowiedniego środka przymusu (nadzoru) sanitarnego (kwarantanna lub nadzór epidemiologiczny) – zapewnia sprawne i efektywne działanie w sprawach indywidualnych o charakterze masowym.

Ponadto, jak trafnie zauważono w wyroku NSA z 21 listopada 2023 r., II GSK 2204/22, przyjęcie poglądu, że w przypadkach, o których mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., należy zastosować formę decyzji administracyjnej, a więc także zasadniczo pełny zakres formalizacji procesowej przewidzianej w k.p.a. (ustawodawca nie przewidział w art. 34 rozwiązań upraszczających postępowanie, analogicznych do ustanowionych w art. 33 ust. 3a, a także nie zastrzegł niewymagającego urzędowego uzasadnienia obowiązku nadawania aktom konkretyzującym art. 34 ust. 2 rygoru natychmiastowej wykonalności), prowadziłyby do podważenia celów normatywnych określonych w art. 34 ust. 2 w zw. z art. 34 ust. 1 oraz w zw. z art. 2 pkt 12 i 21 u.z.z.ch.z.

Nie jest zatem zasadne twierdzenie Rzecznika Praw Obywatelskich, który z jednej strony postulował przyjęcie jurysdykcyjnej formalizacji postępowania w sprawach z art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., z drugiej zaś – sugerował, że w sprawach tych „nie prowadzi się pełnego postępowania administracyjnego, a tylko stosuje się niektóre przepisy tej procedury”. Nawet bowiem jeżeli przyjąć tego rodzaju wątpliwe założenie (przede wszystkim brak jest podstaw do twierdzenia, że bez szczególnego przepisu derogującego jest dopuszczalne wyłączenie stosowania podstawowych zasad kodeksowych postępowania administracyjnego, w tym wynikających z art. 7 lub 11 k.p.a., lub innych przepisów formalizujących to postępowanie, w tym dotyczących zgodnego z reżimem kodeksowym doręczenia lub ogłoszenia decyzji oraz sporządzenia jej uzasadnienia), to i tak masowe stosowanie uproszczeń lub wyłączeń przewidzianych w art. 10 § 2, art. 14 § 2 lub art. 108 § 1 k.p.a. w postępowaniach dotyczących wielu tysięcy indywidualnych podmiotów z jednej strony nie byłoby dopuszczalne jako zasada (jest to bowiem ustawowy wyjątek, który wymaga każdorazowo odrębnego uzasadnienia), z drugiej zaś byłoby dysfunkcjonalne z punktu widzenia masowej realizacji celów ochrony przeciwepidemicznej zdrowia publicznego.

Jednocześnie, co jest silnie podkreślane tak w doktrynie (zob. np. J. Borkowski, *Art. 104 /w:/ B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 418–419; T. Woś, *Art. 3 /w:/ Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, pod red. T. Woś, Warszawa 2016, s. 80 i n.), jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. np. uchwała NSA z 4 lutego 2008 r., I OPS 3/07, ONSAiWSA 2008, nr 2, poz. 21; uchwała NSA z 16 grudnia 2013 r., II GPS 2/13, ONSAiWSA 2014, nr 6, poz. 88; uchwała NSA z 26 czerwca 2014 r., I OPS 14/13, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 2), w aktualnym stanie prawnym tego rodzaju administracyjne akty

lub czynności niejurysdykcyjne są w pełni objęte zakresem przedmiotowym drogi sądownoadministracyjnej (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.), co eliminuje obawy związane z brakiem sądowej ochrony naruszonych praw i wolności.

Nie są również uzasadnione sygnalizowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich wątpliwości dotyczące możliwości ograniczenia prawa do ochrony prawnej (sądowej) w sprawach, o których mowa w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., w razie przyjęcia, że ich rozstrzygnięcie następuje w formie aktu lub czynności przewidzianych w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Jakkolwiek bowiem praktyka wydawania lub podejmowania administracyjnych aktów lub czynności niejurysdykcyjnych istotnie wiąże się z brakiem obowiązku informowania adresatów tych aktów lub czynności o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego – co powinno skłonić Rzecznika Praw Obywatelskich do zwrócenia się do właściwych organów lub podmiotów dysponujących prawem do inicjatywy ustawodawczej w celu spowodowania zmiany normatywnej w przepisach ustawy p.p.s.a. (np. w art. 53 p.p.s.a.) – to jednak nie można twierdzić, że jednostka będąca adresatem skonkretyzowanego względem niej obowiązku zostaje w sposób nieproporcjonalny ograniczona w prawie do uzyskania ochrony sądowej. Przede wszystkim ustawodawca w art. 53 § 2 p.p.s.a. z jednej strony wyraźnie zastrzegł, że jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności (a zatem to wola adresata obowiązku przesądza o podjęciu aktywności w celu ustalenia trybu zaskarżenia aktu lub czynności, których skutkami został on dotknięty), z drugiej zaś – ten sam ustawodawca złagodził rygor procesowy terminu do wniesienia skargi przez upoważnienie sądu administracyjnego – w razie wniesienia spóźnionej skargi – do uznania, że uchybienie tego terminu nastąpiło bez winy skarżącego, co otwiera drogę – bez składania odrębnego wniosku o przywrócenie terminu – do rozpoznania skargi. Nie są także wystarczająco uzasadnione ogólne rozważania Rzecznika na temat zbyt wysokiego – w porównaniu z kodeksową procedurą administracyjną – stopnia formalizacji procesowej postępowania przed sądem administracyjnym (w tym co do wymogów formalnych skargi) lub obowiązku uiszczania opłat sądowych jako ograniczeń w zakresie realizacji prawa do weryfikacji prawnej administracyjnych aktów lub czynności niejurysdykcyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.). Należy bowiem dostrzec, że ogólny model polskiego postępowania sądownoadministracyjnego wykazuje ograniczony stopień formalizacji, natomiast fiskalne przesłanki dopuszczalności wszczęcia postępowania przed sądem administracyjnym od ponad dwudziestu lat utrzymują się na niezmiennym poziomie,

pomimo znacznego wzrostu zamożności społeczeństwa oraz spadku siły nabywczej nominalnych wartości pieniężnych.

Odrębnie i końcowo trzeba zastrzec, że w granicach kompetencji rozpoznawczych i kontrolnych sądu administracyjnego znajdują się także zadania zapewnienia adresatowi tego rodzaju aktów lub czynności odpowiednich gwarancji procesowych lub zachowania koniecznego standardu proceduralnego związanego z procesem ustalania podstawy faktycznej aktu lub czynności. W tym zakresie sąd administracyjny, kontrolując legalność aktu lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., może i powinien oceniać prawidłowość zastosowania prawa materialnego także w świetle istnienia wystarczających podstaw faktycznych do dokonania pozytywnej albo negatywnej subsumpcji, a te z kolei są bezpośrednio związane z obowiązkiem stosowania – pomimo braku wyraźnego normatywnego wzorca działania procesowego organu – elementów ogólnego reżimu proceduralnego przewidzianego w k.p.a. Określone instytucje lub przepisy procesowe regulacji kodeksowej mogą zatem podlegać (oczywiście na tle specyfiki danego typu sprawy administracyjnej oraz cech konkretnego stanu faktycznego) zastosowaniu *per analogiam legis*, natomiast w razie ich pominięcia – w zakresie stwierdzonym przez sąd administracyjny – istnieją podstawy do uchylenia zaskarżonego aktu lub stwierdzenia bezskuteczności zaskarżonej czynności (por. art. 146 § 1 zd. 2 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. b/ i c/ p.p.s.a.). Pozbawione podstaw są więc obawy związane z możliwością naruszenia konstytucyjnego prawa do procesu administracyjnego.

W celu eliminacji możliwych wątpliwości wykładniczych co do tego, czy nienazwana ekspresywnie w art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. forma autorytatywnej konkretyzacji (i tym samym indywidualizacji, która wchodzi w zakres pojęciowy konkretyzacji) niejurusdykcyjnej (stanowi ona drugi i jedyny dostępny element alternatywy form działania kompetencyjnego organu wobec zidentyfikowania podstawy odrębnej sprawy administracyjnej *sensu largo*) obowiązków poddania się kwarantannie (nadzorowi epidemiologicznemu) spełnia wszystkie warunki określone w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., Naczelny Sąd uznaje za konieczne zajęcie stanowiska również w tym zakresie.

Odwołując się do ustaleń doktrynalnych oraz poglądów wyrażonych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. m.in. uchwała NSA z 4 lutego 2008 r., I OPS 3/07, ONSAiWSA 2008, nr 2, poz. 21; uchwała NSA z 3 września 2013 r., I OPS 2/13, ONSAiWSA 2014, nr 1, poz. 2; uchwała NSA z 16 grudnia 2013 r., II GPS 2/13, ONSAiWSA 2014, nr 6, poz. 88; uchwała NSA z 26 czerwca 2014 r., I OPS 14/13, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 2, oraz cytowana tam literatura), można w sposób kategoryczny stwierdzić, że akt (czynność) objęcia (skierowania) danej osoby na obowiązkową kwarantannę

na podstawie art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z. ma wszystkie cechy aktu lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., albowiem: 1) jest aktem imperatywnym o charakterze niejurysdykcyjnym (innym niż decyzja i postanowienie, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 1–3 p.p.s.a.); 2) ma charakter publicznoprawny (ściślej: administracyjnoprawny), albowiem konkretyzuje (aktualizuje) normy prawa administracyjnego; 3) jest podejmowany w indywidualnej sprawie z zakresu administracji publicznej (indywidualnej sprawie administracyjnej *sensu largo*); 4) dotyczy podlegającego indywidualizacji obowiązku poddania się kwarantannie, który wynika bezpośrednio z przepisów ustawowych (art. 34 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. f/ u.z.z.ch.z.); 5) nie jest objęty wyłączeniem wskazanym w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., gdyż nie jest podejmowany w postępowaniach administracyjnych, o których mowa w tym przepisie.

W ostatniej kolejności, uwzględniając podniesiony w skardze kasacyjnej w sprawie II GSK 360/23 zarzut dotyczący przepisu § 5 ust. 1 zd. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz.U. poz. 861 ze zm.), który – jak wynika uzasadnienia skargi – ma wykazywać związek z wykładnią art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z., Naczelny Sąd Administracyjny uważa za stosowne, aby zwrócić uwagę na fakt, że powyższe rozporządzenie wykonawcze (obowiązujące w dniach od 8 maja 2021 r. do 27 lutego 2022 r.) zostało wydane na podstawie art. 46a i art. 46b pkt 1–6 i 8–13 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi oraz stanowiło regulację szczególną – aczkolwiek częściowo komplementarną – względem ww. art. 34 ust. 2 (zob. § 2 ust. 3, § 4 ust. 3 ww. rozporządzenia: „Obowiązek, o którym mowa w (...), jest równoważny z obowiązkiem wynikającym z art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi. Decyzji organu inspekcji sanitarnej nie wydaje się.”; por. także § 4 ust. 6–7b i § 5 ust. 1: „W przypadku objęcia przez organy inspekcji sanitarnej osoby kwarantanną z powodu narażenia na chorobę wywołaną wirusem SARS-CoV-2, izolacją albo izolacją w warunkach domowych, informację o tym umieszcza się w systemie teleinformatycznym, o którym mowa w § 2 ust. 4 pkt 1. Decyzji organu inspekcji sanitarnej nie wydaje się.”). W związku z tym zawarte w treści § 5 ust. 1 zd. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 maja 2021 r. stwierdzenie, że decyzji organu inspekcji sanitarnej „nie wydaje się”, niezależnie od zagadnienia konstytucyjności tej regulacji oraz zakresu jej zastosowania, nie jest istotne dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego, które *expressis verbis* koncentruje się wokół wykładni art. 34 ust. 2 u.z.z.ch.z.

Uwzględniając zaprezentowane powyżej argumenty oraz przesłanki rozumowania interpretacyjnego zmierzającego do rozstrzygnięcia przedstawionego

zagadnienia prawnego, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego podjął na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i § 2 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a. uchwałę o treści następującej: „Konkretyzacja i indywidualizacja obowiązku poddania się kwarantannie osób, o których mowa w art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.), następuje w formie czynności z zakresu administracji publicznej, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634).”.

33

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 2 lutego 2026 r.
(III OPS 2/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

Sędziowie NSA: Anna Apollo (sprawozdawca), Iwona Bogucka (współsprawozdawca), Arkadiusz Cudak, Wojciech Kręcisz, Ryszard Pęk, Małgorzata Pocztarek

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej po rozpoznaniu w dniu 2 lutego 2026 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2025 r., znak: BO.511.14.2025, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, 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) i art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 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 podpisanie skargi przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem, bądź która nie przedstawiła pełnomocnictwa stanowi brak formalny, który może podlegać uzupełnieniu przez wezwanie strony do podpisania skargi na podstawie art. 49 § 1 w zw. z art. 57 § 1 i w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), czy też w takim wypadku skarga powinna zostać odrzucona zgodnie z art. 49 § 1 w zw. z art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 powołanej ustawy?”

podjął następującą uchwałę:

Podpisanie skargi przez osobę, która nie przedstawiła dokumentu pełnomocnictwa stanowi brak formalny skargi podlegający usunięciu, na podstawie art. 49 § 1 w związku z art. 57 § 1 i w związku z art. 46 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), przez jej wezwanie do dołączenia dokumentu pełnomocnictwa; nieusunięcie braku formalnego skargi stanowi podstawę do jej odrzucenia zgodnie z art. 58 § 1 pkt 3 w związku z art. 49 § 1 i w związku z art. 46 § 3 powołanej ustawy.

Z uzasadnienia

Wnioskiem z 23 czerwca 2025 r., B0.511.14.2025, 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; dalej: p.u.s.a.) i art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy podpisanie skargi przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem, bądź która nie przedstawiła pełnomocnictwa stanowi brak formalny, który może podlegać uzupełnieniu przez wezwanie strony do podpisania skargi na podstawie art. 49 § 1 w zw. z art. 57 § 1 i w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), czy też w takim wypadku skarga powinna zostać odrzucona zgodnie z art. 49 § 1 w zw. z art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 powołanej wyżej ustawy?”

We wniosku wskazano, że zgodnie z art. 34 p.p.s.a. strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przed sądem osobiście lub przez pełnomocników. Stosownie do art. 37 § 1 p.p.s.a. pełnomocnik obowiązany jest przy pierwszej czynności procesowej dołączyć do akt sprawy pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub wierzytelny odpis pełnomocnictwa. Z kolei w myśl art. 46 § 3 p.p.s.a., do pisma należy dołączyć pełnomocnictwo lub jego wierzytelny odpis, jeżeli pismo wnosi pełnomocnik, który w danej sprawie nie złożył jeszcze tych dokumentów przed sądem.

Stosownie natomiast do art. 49 § 1 i § 2 p.p.s.a., jeżeli pismo strony nie może otrzymać prawidłowego biegu wskutek niezachowania warunków formalnych, przewodniczący wzywa stronę o jego uzupełnienie lub poprawienie w terminie siedmiu dni pod rygorem pozostawienia pisma bez rozpoznania, chyba że ustawa stanowi inaczej (§ 1). Jeżeli strona nie uzupełniła lub nie poprawiła pisma w terminie, przewodniczący zarządza pozostawienie pisma bez rozpoznania. Na zarządzenie przysługuje zażalenie (§ 2). Zgodnie zaś z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. sąd odrzuca skargę gdy nie uzupełniono w wyznaczonym terminie braków formalnych skargi.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że wniosek o podjęcie uchwały jest zasadny wobec zarysowania się dwóch przeciwstawnych poglądów dotyczących wezwania strony do uzupełnienia braków formalnych skargi przez jej podpisanie w sytuacji, w której skarga została podpisana przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem, bądź nie przedstawiła pełnomocnictwa.

We wniosku wskazano także, że oba rozbieżne poglądy znajdują odzwierciedlenie w podobnej liczbie orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że w sytuacji, gdy skargę w imieniu skarżącego podpisała osoba legitymująca się wadliwym pełnomocnictwem, nie mogąca być pełnomocnikiem, pojawia się błąd formalny skargi, który można usunąć wzywając skarżącego, na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a., do osobistego podpisania skargi. Dopiero nieusunięcie braku w ustawowym terminie 7 dni daje podstawę do odrzucenia skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Tak też czynią wojewódzkie sądy administracyjne, a część składów Naczelnego Sądów Administracyjnych utrzymuje te rozstrzygnięcia w mocy.

Dla poparcia swojej argumentacji odwołują się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 czerwca 2005 r., I FSK 20/05, w którym wyrażono pogląd, że brak jest podstaw do odrzucenia skargi z uwagi na wadliwe pełnomocnictwo osoby, która ją sporządziła w imieniu skarżącego, gdyż w postępowaniu przed sądem administracyjnym pierwszej instancji nie ma wymogu sporządzenia skargi przez zawodowego pełnomocnika. Dlatego skargę podpisaną w imieniu skarżącego przez osobę, która nie może go reprezentować można odrzucić dopiero wówczas, gdy nie zatwierdzi tej czynności swoim podpisem skarżący, po prawidłowym wezwaniu go do takiego działania. W wyroku z 17 listopada 2017 r., I OSK 203/16, NSA, podzielając pogląd wyrażony w wyroku NSA z 16 czerwca 2005 r., I FSK 20/05, podkreślił, że dla zastosowania omawianej procedury nie ma znaczenia powód, dla którego dana osoba nie może być pełnomocnikiem strony. W tych warunkach Sąd pierwszej instancji, w trybie art. 49 § 1 p.p.s.a., zobowiązany jest wezwać skarżących do osobistego

podpisania skarg. Dopiero niewykonanie tego wezwania mogłoby stanowić podstawę do odrzucenia skarg na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

W orzecznictwie podnosi się również, że wykładnia art. 49 § 1 p.p.s.a. dokonana przez pryzmat konstytucyjnej zasady prawa strony do sądu (art. 45 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP]) prowadzi do konstatacji, iż odrzucenie skargi bez bezpośredniego wezwania strony do jej podpisania w określonym stanie prawnym wypełnia przesłankę nieważności postępowania sądowego z art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a. NSA w postanowieniu z 3 października 2018 r., II GZ 326/18, podkreślił, że skarga na decyzję do wojewódzkiego sądu administracyjnego mogła zostać wniesiona przez samą stronę. Zatem należy przyjąć, że strona mogła w pełnym zakresie uzupełnić braki takiej skargi przez jej podpisanie. Prawo do zastępstwa procesowego jest ściśle związane z prawem do sądu. Wykładnia przepisów dotyczących działania pełnomocnika nie powinna ograniczać stronie realizacji tego prawa. Podpisanie skargi przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem, bądź która pełnomocnictwa takiego nie przedstawiła, jest brakiem formalnym, który może podlegać usunięciu przez wezwanie strony do podpisania skargi na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 57 § 1 i w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 p.p.s.a. (por. postanowienia NSA z: 12 grudnia 2005 r., I GSK 2703/05; 13 stycznia 2012 r., II OSK 2634/11; 18 marca 2014 r., I OSK 465/14; 25 września 2014 r., II OSK 2509/14; 19 maja 2015 r., II OSK 1082/15).

Powyższe stanowisko zostało podzielone przez NSA w postanowieniu z 19 stycznia 2022 r., II GZ 493/21, jak również w postanowieniach NSA m.in. z: 19 lutego 2020 r., I OZ 50/20; 28 kwietnia 2020 r., I GZ 80/20; 30 lipca 2020 r., I GZ 159/20; 20 stycznia 2021 r., I GZ 407/20; 13 kwietnia 2021 r., II GZ 108/21; 6 czerwca 2022 r., I FZ 44/22; 27 czerwca 2023 r., II GZ 196/23; 27 marca 2025 r., I FZ 20/25.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał we wniosku, że w myśl drugiego poglądu, z regulacji art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. w sposób jednoznaczny wynika obowiązek sądu odrzucenia skargi w przypadku nieuzupełnienia w wyznaczonym terminie jej braków formalnych. Sąd nie ma kompetencji do uznania, że nieuzupełniony istotny brak formalny skargi (jakim jest brak dokumentu stwierdzającego umocowanie do reprezentacji strony przez osobę, która udzieliła pełnomocnictwa) – może stać się innego rodzaju brakiem formalnym (brakiem podpisu strony pod skargą), który w dalszym ciągu podlegałby uzupełnieniu. Nieuzupełnienie braku formalnego skargi, w sytuacji gdy brak był istotny, a wezwanie do jego usunięcia było precyzyjne i prawidłowo doręczone, obliuguje wojewódzki sąd administracyjny do odrzucenia skargi, nie dając żadnego w tym względzie wyboru. Wezwanie skarżącego

do podpisania skargi osobiście prowadziłyby do uprzywilejowania stron korzystających z usług profesjonalnych pełnomocników względem stron, które z takiej możliwości nie korzystają. W przypadku stron, które występują przed sądem administracyjnym bez pełnomocnika profesjonalnego, skarga, której brak formalny (np. w postaci braku podpisu pod skargą) nie zostanie uzupełniony w wyznaczonym terminie, winna zostać odrzucona na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. bez ponownego wezwania strony do uzupełnienia jej braków.

W postanowieniu z 11 lipca 2023 r., II GZ 236/23, Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że nieuzupełnienie braku formalnego skargi przez przedłożenie pełnomocnictwa obliguje sąd do odrzucenia skargi. Stanowisko to wynika z wykładni językowej art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Dołączenie pełnomocnictwa lub jego odpisu jest wymogiem formalnym pisma strony wnoszonego przez pełnomocnika, który w „danej sprawie” nie złożył jeszcze tych dokumentów przed sądem. Przepis art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. należy odczytywać łącznie z art. 49 p.p.s.a. przewidującym wezwanie do uzupełnienia braku formalnego. Co za tym idzie, skarga podlega odrzuceniu w razie nieuzupełnienia braków formalnych istotnych, a więc takich, w przypadku których pismo strony nie może otrzymać prawidłowego biegu. Podkreślono, że nieprzedłożenie pełnomocnictwa nie pozwala na nadanie skardze prawidłowego biegu. Zdaniem Sądu, wynik wykładni językowej art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. jest zbieżny z wynikiem wykładni funkcjonalnej i systemowej. NSA podniósł, że skoro strona działa przez pełnomocnika, to działania lub zaniechania pełnomocnika wywołują bezpośredni skutek dla mocodawcy. Jakkolwiek wezwanie do usunięcia braku formalnego jest adresowane do pełnomocnika, to z prawnego punktu widzenia, do usunięcia braku wezwana jest strona i ona ponosi konsekwencje braku reakcji pełnomocnika na wezwanie do usunięcia braku. Sąd, wzywając stronę do usunięcia braku formalnego nieusuniętego przez pełnomocnika, musiałby zignorować fakt nieusunięcia braku formalnego przez pełnomocnika, mówiąc inaczej – odmówiłby zastosowania rygoru wskazanego w art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Sąd nie ma kompetencji do uznania, że nieuzupełniony istotny brak formalny skargi (jakim jest brak dokumentu pełnomocnictwa upoważniającego sporządzającego skargę pełnomocnika) może stać się innego rodzaju brakiem formalnym (brakiem podpisu strony pod skargą), który w dalszym ciągu podlegałby uzupełnieniu. NSA wskazał też, że z postanowień art. 49 § 1 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. nie wynika obowiązek sądu podjęcia dalszych czynności w celu potwierdzenia istnienia pełnomocnictwa, w szczególności wezwania strony do podpisania skargi lub potwierdzenia czynności pełnomocnika.

Podobne zapatrywania wyrażono m.in. w postanowieniach NSA z: 29 listopada 2023 r., I FZ 248/23; 21 grudnia 2023 r., I FZ 310/23; 18 lipca 2024 r., I OZ 376/24; 6 maja 2025 r., II GZ 258/25.

Podsumowując drugi z wyrażonych poglądów, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego przytoczył stanowisko wyrażone w postanowieniu NSA z 25 maja 2023 r., III FZ 582/22, w którym NSA podniósł, że ustanowienie profesjonalnego pełnomocnika powinno być gwarancją dla strony, że będzie należycie reprezentowana w toczącym się postępowaniu. Za błędy i zaniechania pełnomocnika ustanowionego w sprawie odpowiedzialność ponosi jego mocodawca. Mocodawca, w tym przypadku skarżący, ponosi więc ryzyko ujemnych skutków niestaranego zachowania się swego pełnomocnika. Sąd podkreślił, że mając na uwadze dobro prawem chronione, jakim jest prawo do sądu, stronie należy umożliwić uzupełnienie braków formalnych skargi. Jeżeli jednak z takiej możliwości strona nie skorzystała w sposób odpowiedni, to ponosi konsekwencje procesowe swego zaniebania.

Prokurator Prokuratury Krajowej sformułował swoje stanowisko w piśmie z 12 sierpnia 2025 r., w którym wniósł o podjęcie uchwały o treści:

„Podpisanie skargi przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem, stanowi brak formalny skargi, który może podlegać uzupełnieniu przez wezwanie strony do podpisania skargi na podstawie art. 49 § 1 w związku z art. 57 § 1 i w związku z art. 46 § 1 pkt 4 p.p.s.a., natomiast w przypadku podpisania skargi przez osobę, która nie przedstawiła pełnomocnictwa i pomimo wezwania, braku tego w terminie nie uzupełniła, skarga podlega odrzuceniu, zgodnie z art. 49 § 1 w związku z art. 46 § 3 i w związku z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a.”.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, akceptacja stanowiska, zgodnie z którym niewykonanie przez pełnomocnika, wezwanego do tego na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a., obowiązku przedłożenia w określonym terminie udzielonego mu pełnomocnictwa, uruchamia drugi etap procedury uzupełnienia tego braku, tym razem z udziałem strony, bez wątplenia stanowi jej uprzywilejowanie w stosunku do sytuacji strony działającej bez pełnomocnika.

Prowadzi to do kolizji z zasadą równości wobec prawa gwarantowaną przez art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, nakazującą równe traktowanie podmiotów o tożsamym albo podobnym statusie lub znajdujących się w takiej samej albo porównywalnej sytuacji. Nie ulega bowiem wątpliwości, że konsekwentnie wskazywaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, począwszy od wyroku z 6 maja 1998 r., K 37/97, cechą relewantną, uzasadniającą wymóg traktowania w sposób równy podmiotu działającego w postępowaniu sądownoadministracyjnym samodzielnie oraz podmiotu korzystającego w tym postępowaniu z pomocy pełnomocnika, jest status strony tego postępowania.

Naruszenie zasady równości wobec prawa i swoista nadmiarowość dwuetapowej procedury uzupełniania braku formalnego przemawiają przeciwko akceptacji stanowiska, przewidującego wezwanie strony do podpisania skargi w przypadku nieprzedłożenia przez pełnomocnika dokumentu potwierdzającego udzielone mu upoważnienie do działania w tym charakterze.

Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie procesowym z 2 września 2025 r. zgłosił swój udział w postępowaniu uchwałodawczym oraz zaprezentował swoje stanowisko w sprawie, zgodnie z którym: „Podpisanie skargi przez osobę, która nie może być pełnomocnikiem bądź przez osobę, która nie przedstawiła, pomimo wezwania sądu, pełnomocnictwa, stanowi brak formalny w postaci braku podpisu strony, do uzupełnienia którego sąd jest zobowiązany wezwać bezpośrednio stronę na podstawie art. 49 § 1 w zw. z art. 57 § 1 i w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).”.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, do momentu wpłynięcia do sądu pełnomocnictwa (lub jego wierzytelnego odpisu) sąd może jedynie domniemywać (np. na podstawie podpisu pod skargą), że pełnomocnictwo zostało udzielone, jednak, aby przyjąć, że pełnomocnik rzeczywiście został ustanowiony w danej sprawie, a co za tym idzie, że stał się on „podmiotem wszystkich praw i obowiązków procesowych strony pozostających w zakresie pełnomocnictwa”, konieczne jest wykazanie umocowania, z czym ustawodawca utożsamia złożenie do akt sprawy pełnomocnictwa lub jego wierzytelnego odpisu (zob. art. 37 § 1 p.p.s.a.). Innymi słowy, pełnomocnikiem przed sądem administracyjnym w rozpatrywanym przypadku jest osoba, której umocowanie do działania w danej sprawie wynika ze znajdującego się w aktach sprawy pełnomocnictwa (lub jego wierzytelnego odpisu), sporządzonego zgodnie z wymaganiami określonymi w Rozdziale 3 Działu II p.p.s.a. Ergo, do bycia pełnomocnikiem procesowym, prócz posiadania umocowania, konieczne jest też jego wykazanie przed sądem.

Oznacza to, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, że jeśli osoba, która podpisała skargę nie wykazała swojego umocowania, to sąd nie może traktować jej jak pełnomocnika strony, a w szczególności wywodzić dla strony negatywnych konsekwencji wynikających z działania lub braku działania takiej osoby.

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

Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., warunkiem rozpoznania wniosku uprawnionego podmiotu o podjęcie uchwały jest wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma być wyjaśniany, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przejawem rozbieżności jest sytuacja, w której zagadnienie prawne wynikające z określonych przepisów nie było w dotychczasowym orzecznictwie rozstrzygane w sposób jednolity, w konsekwencji wydawane są przez sądy różne rozstrzygnięcia na tej samej podstawie prawnej i w analogicznym stanie faktycznym (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 23 czerwca 2003 r., FPS 2/03, ONSA 2003, nr 4, poz. 118; A. Skoczyła,

Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2004, s. 122). Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu wydanym w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2014 r., II OPS 2/14, dotyczącym przesłanek podjęcia uchwały abstrakcyjnej wskazał nadto, że przez istnienie rozbieżności należy rozumieć nie tylko różnice poglądów prawnych wyrażanych w orzecznictwie, ale także tendencję do utrwalania się określonych stanowisk interpretacyjnych (por. 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).

W konsekwencji, przedmiotem uchwały abstrakcyjnej nie mogą być przepisy, które nie stanowiły podstawy prawnej orzekania, albo te przepisy, które stanowiąc taką podstawę prawną, nie wywołały rozbieżności w orzecznictwie. W związku ze związaniem dla składów orzekających, wynikającym z art. 269 § 1 p.p.s.a., skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego nie może objąć zakresem uchwały zagadnienia, które uprzednio nie stało się przedmiotem kontrowersji i nie skutkowało odmiennymi stanowiskami w orzecznictwie, stanowiłoby to bowiem wyprzedzające rozstrzygnięcie w sposób wiążący kwestii, która przy rozpoznawaniu indywidualnych spraw nie była problematyczna, a w konsekwencji nie doczekała się rozbieżnej argumentacji.

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne odpowiada warunkom określonym w art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., spełniona została przesłanka dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej. Przytoczone we wniosku wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego odzwierciedlają istnienie rozbieżności co do tego, jakie skutki procesowe łączą się z sytuacją, gdy skarga została podpisana przez osobę, która mimo wezwania, nie przedłożyła pełnomocnictwa. Wniosek adekwatnie przedstawia też argumentację podawaną dla uzasadnienia każdego ze stanowisk, dotyczących takiej sytuacji.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego dostrzega, że ze względu na sformułowanie, wniosek o podjęcie uchwały literalnie obejmuje także sytuację, gdy skarga została podpisana przez osobę nie mogącą być pełnomocnikiem, mimo że wymienione we wniosku przepisy procedury sądowoadministracyjnej nie obejmują art. 35 p.p.s.a. Analiza uzasadnienia wniosku wskazuje jednak, że ta kwestia nie była przedmiotem kontrowersji w orzecznictwie.

Zgodnie z art. 268 p.p.s.a., wniosek o podjęcie uchwały wymaga uzasadnienia. W uzasadnieniu wniosku należy wskazać konkretne przepisy prawa oraz to, w jaki sposób ich stosowanie wywołało w orzecznictwie sądów

administracyjnych rozbieżności (A. Kabat /w:/ B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 268, teza 2). Zasadnie zwraca się przy tym uwagę, że Naczelny Sąd Administracyjny przy rozważaniu istoty wyjaśnianego zagadnienia prawnego nie jest ograniczony do osnowy wniosku. Uzasadnienia wystąpień o podjęcie uchwały zawierają z reguły wyczerpującą argumentację zmierzającą do wykazania zarówno istnienia przesłanek niezbędnych do skorzystania z danej procedury, jak i charakteru oraz przyczyny powstania przedstawionych wątpliwości prawnych. Stąd przy ustalaniu dopuszczalnego zakresu uchwały należy mieć na uwadze także te wywody uzasadnienia wniosku lub postanowienia, które dotyczą wskazanych kwestii (A. Skoczylas, *Glosa do uchwały NSA z 21.10.2002 r.*, OPS 9/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 3, s. 143–144). Wyrazem akceptacji powyższego poglądu jest stanowisko NSA zajęte w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 kwietnia 2008 r., II FPS 1/08 (ONSAiWSA 2008, nr 3, poz. 42), w której przyjęto, że dopiero wnikliwe rozważanie argumentacji podanej w uzasadnieniu wniosku pozwoliło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu na pełne określenie sensu problemu prawnego ujętego w osnowie tego pisma (A. Kabat /w:/ B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 268, teza 5).

Kwestia podpisania skargi przez osobę niemogącą być pełnomocnikiem, nie jest zagadnieniem związanym z brakiem pełnomocnictwa, stanowi problem istotny z punktu widzenia przepisów również wówczas, gdy pełnomocnictwo zostało dołączone. Analiza wyroków powołanych w uzasadnieniu wniosku Prezesa NSA prowadzi do konkluzji, że zarówno w orzeczeniach reprezentujących stanowisko pierwsze, jak i reprezentujących stanowisko drugie, w stanach faktycznych rozpoznawanych spraw nie pojawia się problem, że dana osoba nie należy do kręgu podmiotów mogących być pełnomocnikiem w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Kwestia ta pojawia się natomiast w argumentacji składów orzekających przychyłających się do stanowiska pierwszego (o zasadności wezwania strony do podpisania skargi w sytuacji, gdy mimo wezwania sądu do przedstawienia pełnomocnictwa, umocowanie pełnomocnika nie zostało wykazane), ze względu na uznanie, że nie ma znaczenia powód, dla którego dana osoba nie może reprezentować strony. Jest to argumentacja, która do wspólnej kategorii zalicza obie sytuacje: brak możliwości bycia pełnomocnikiem i brak umocowania do reprezentowania strony (brak pełnomocnictwa), łącząc z każdym z tych przypadków taki sam skutek, związany z koniecznością wezwania strony do podpisania skargi (tak np. w wyrokach I GZ 80/20, II GZ 108/21, I FZ 44/22, I FZ 20/25). Natomiast argumentacja przedstawiana w ramach konkurencyjnej linii orzeczniczej kwestię sporną

rozstrzyga odmiennie wyłącznie w odniesieniu do przypadków, gdy wnoszący skargę powołuje się na działanie w charakterze pełnomocnika, ale nie przedkłada, mimo wezwania, pełnomocnictwa.

Na tej podstawie skład siedmiu sędziów NSA przyjął, że zagadnienie, które wywołało rozbieżność w orzecznictwie dotyczy stosowania wskazanych we wniosku przepisów ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w odniesieniu do przypadków, gdy wniesienie skargi miało miejsce z powołaniem się na pełnomocnictwo, co łączy się z obowiązkiem jego przedłożenia, zaś pełnomocnik podpisany pod skargą, mimo wezwania do przedłożenia pełnomocnictwa, obowiązku tego nie dopełnił.

Przechodząc do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia należy wskazać, że z normy art. 34 p.p.s.a. stanowiącej, że strony i uczestnicy postępowania mogą działać przez pełnomocnika, wynika uprawnienie dla stron do jego ustanowienia, a nie obowiązek. Stosownie do treści art. 46 § 3 p.p.s.a., warunkiem formalnym pisma procesowego wniesionego przez pełnomocnika jest dołączenie do niego pełnomocnictwa, jeżeli wcześniej nie zostało złożone. Przy czym, zgodnie z art. 37 § 1 p.p.s.a., pełnomocnik obowiązany jest przy pierwszej czynności procesowej, a do takiej kategorii czynności należy wniesienie skargi, dołączyć do akt sprawy sądowoadministracyjnej pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub uwierzytelniony odpis pełnomocnictwa. Do dochowania warunków formalnych pisma procesowego nie wystarcza złożenie przez pełnomocnika dowolnego pełnomocnictwa, lecz musi to być dokument pełnomocnictwa odpowiadający niezbędnym wymaganiom przypisanym dla pełnomocnictwa procesowego, z którego wynika upoważnienie do działania w imieniu strony w danej sprawie. Pełnomocnictwo jest bowiem oświadczeniem woli upoważniającym określoną osobę do działania w imieniu i ze skutkiem dla reprezentowanego. W wypadku pełnomocnictwa procesowego do reprezentowania strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym zakres umocowania określa art. 39 p.p.s.a. Powołana ustawa nie wyklucza w art. 40 możliwości jego ograniczenia, ani innych zmian zakresu umocowania. Wymagają one jednak ujęcia w treści pełnomocnictwa.

Pełnomocnictwo procesowe kształtuje autonomiczny stosunek prawny, którego istotnym elementem jest stosunek zewnętrzny zachodzący pomiędzy pełnomocnikiem a sądem i drugą stroną postępowania sądowoadministracyjnego, normowany przepisami prawa procesowego o charakterze bezwzględnie obowiązującym. Zatem sąd i strona przeciwna może uznać za pełnomocnika tylko osobę działającą z właściwym umocowaniem, która wykaże swe umocowanie odpowiednim dokumentem pełnomocnictwa. Ze względu na wymaganie wynikające z art. 37 § 1 p.p.s.a. wskazane jest, aby pełnomocnictwo (rozumiane jako umocowanie) było udzielane w formie pisemnej, a więc, by mocodawca łączył swoje oświadczenie z wydaniem pełnomocnikowi dokumentu

stwierdzającego jego umocowanie. Wyjątkowa sytuacja zachodzi w wypadku określonym w art. 37 § 2 p.p.s.a. W toku sprawy pełnomocnictwo (rozumiane jako umocowanie) może być udzielone ustnie na posiedzeniu sądu przez oświadczenie złożone przez stronę i wciągnięte do protokołu. Przyjmuje się, że wówczas udzielenie pełnomocnictwa i jego wykazanie przed sądem następują jednocześnie. Ponadto trzeba mieć na względzie szczególnie wypadek wskazany w art. 244 § 2 p.p.s.a. (ustanowienie adwokata albo radcy prawnego dla strony zwolnionej od kosztów przez sąd i jego skutki w zakresie udzielenia pełnomocnictwa).

Przepis art. 46 § 3 p.p.s.a. służy realizacji obowiązku pełnomocnika, wynikającego z treści art. 37 § 1 p.p.s.a., wykazania umocowania. Na tle tej regulacji nie budzi wątpliwości, że skarga inicjująca postępowania sądowoadministracyjne musi spełniać wymogi pisma procesowego wskazane w art. 46 ust. 1 p.p.s.a. oraz dodatkowe warunki wymienione w art. 57 § 1 p.p.s.a. Nadto, przy pierwszej czynności procesowej, czyli wniesieniu skargi do sądu administracyjnego, pełnomocnik ma obowiązek dołączyć do akt pełnomocnictwo procesowe. W razie niedołączenia pełnomocnictwa przewodniczący, na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a. wzywa stronę do uzupełnienia braku formalnego skargi. Adresatem tego wezwania czyni nie bezpośrednio stronę, lecz osobę, która podpisała skargę jako pełnomocnik. Z art. 39 p.p.s.a. wynika bowiem, że z mocy prawa pełnomocnictwo procesowe ogólne lub do prowadzenia poszczególnych spraw obejmuje umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu, a więc także do odbioru wezwań do uzupełnienia braków pisma procesowego oraz dokonania czynności uzupełnienia braku. Skoro strona działa przez pełnomocnika, to działania lub zaniechania pełnomocnika wywołują bezpośredni skutek dla mocodawcy. Jakkolwiek wezwanie do usunięcia braku formalnego jest adresowane do pełnomocnika, to z prawnego punktu widzenia, wezwana do usunięcia braku jest strona i strona ponosi konsekwencje braku reakcji pełnomocnika na wezwanie do usunięcia braku.

Sąd, wzywając stronę do usunięcia braku formalnego, nieusuniętego przez pełnomocnika, musiałby zignorować fakt nieusunięcia tego braku przez pełnomocnika, co skutkowałoby niezastosowaniem rygoru wskazanego w art. 46 § 3 w zw. z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Tymczasem Sąd nie ma kompetencji do uznania, że nieuzupełniony istotny brak formalny skargi, jakim jest brak dokumentu pełnomocnictwa upoważniającego sporządzającego skargę pełnomocnika do jej wniesienia, może stać się innego rodzaju brakiem formalnym (brakiem podpisu strony pod skargą), który w dalszym ciągu podlegałby uzupełnieniu. Należy zatem uznać termin wyznaczony do usunięcia braku formalnego za niezachowany, jeżeli pełnomocnik w tym terminie w ogóle nie podjął czynności uzupełniającej lub wprowadził ją podjął, ale w taki sposób, że brak nie został w całości uzupełniony.

Należy także zauważyć, że zgodnie z art. 29 p.p.s.a. przedstawiciel ustawowy lub organ albo osoby, o których mowa w art. 28 p.p.s.a., a więc przepisach

określających zasady reprezentacji osób prawnych, jednostek organizacyjnych, Skarbu Państwa, organów administracji rządowej i innych podmiotów w nim wymienionych, mają obowiązek wykazać swoje umocowanie dokumentem przy pierwszej czynności w postępowaniu. Systemowe odczytanie art. 29 p.p.s.a. i art. 37 p.p.s.a. nie pozostawia wątpliwości, że w przypadku osoby prawnej pełnomocnik powinien przy pierwszej czynności procesowej nie tylko przedłożyć udzielone mu pełnomocnictwo, stosownie do art. 37 § 1 p.p.s.a. i art. 46 § 3 p.p.s.a., lecz także dokumenty potwierdzające umocowanie do reprezentacji strony przez osobę, która udzieliła pełnomocnictwa – stosownie do art. 29 p.p.s.a.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 16 listopada 2004 r., P 19/03, badając zgodność z Konstytucją RP art. 87 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.), którego odpowiednikiem jest art. 35 § 1 p.p.s.a. stwierdził, że treść art. 87 k.p.c. odnosząca się do kręgu podmiotów, którym może zostać udzielone pełnomocnictwo procesowe, wskazuje, iż regułą w postępowaniu cywilnym jest to, że wybór pełnomocnika powinien zostać dokonany z kręgu podmiotów cechujących się profesjonalizmem. Jako możliwego pełnomocnika procesowego art. 87 § 1 k.p.c. wymienia w pierwszej kolejności adwokata oraz radcę prawnego, tj. podmioty powołane do świadczenia pomocy prawnej.

Druga kategoria potencjalnych pełnomocników to współuczestnik sporu, rodzice, małżonek, rodzeństwo, zstępni oraz osoba pozostająca w stosunku przysposobienia. Tę dalszą w kolejności kategorię podmiotów ustawodawca wymienia ze względu na to, że zakłada, że znają one stan oraz bieg interesów strony, a także są zainteresowane w pomyślnym załatwieniu tych interesów – bądź to ze względów emocjonalnych, bądź to majątkowych. Na ogół utożsamiają się one z mocodawcą, co pozwala przyjąć, że będą traktowały jego interesy tak jak własne. Istota i podstawa wyróżnienia kręgu nieprofesjonalnych pełnomocników, oparta o relewantne procesowo kryterium znajomości spraw strony oraz zainteresowanie w ich pozytywnym załatwieniu, ze swej natury wiąże się z ograniczeniem kręgu bliskich, którzy do tej kategorii mogą należeć.

Dopełniając krąg podmiotów „profesjonalnych”, uprawnionych do działania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu cywilnym, podmiotami „nieprofesjonalnymi”, ustawodawca nie czyni tego po to, by dyskryminować albo uprzywilejowywać jedną ze stron, jako potencjalnego mocodawcę. Ograniczenia te w jednakowym stopniu dotyczą wszystkich uczestników postępowania.

Przepis art. 45 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.”

Dokonując wykładni tej konstytucyjnej zasady Trybunał Konstytucyjny przyjął, że na jej treść składa się w szczególności: prawo dostępu do sądu, tj. prawo

do uruchomienia procedury przed sądem, który ma być organem niezależnym, niezawisłym, bezstronnym; prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności oraz prawo do wyroku sądowego, tj. prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 16 marca 1999 r., SK 19/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 36; 2 kwietnia 2001 r., SK 10/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 52; 17 maja 2004 r., SK 32/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 44). Ograniczenie wolności wyboru przez stronę pełnomocnika do osób wymienionych w art. 87 § 1 k.p.c. jest proporcjonalne do celu, jaki stawiany jest nieprofesjonalnym reprezentantom stron procesu cywilnego, z punktu widzenia dobra ich mocodawców oraz rzetelności i obiektywizmu procesu – czyli sprawiedliwości procesowej.

Wzorzec „sprawiedliwego” rozpatrzenia sprawy odnosi się tak do sfery materialnoprawnej, jak i procesowej. Chodzi o to, aby strona, bez względu na to czy ma rację, czy też nie, miała realną możliwość przedstawienia swoich argumentów i czynnego popierania ich na każdym etapie procedowania. Ukształtowana w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi procedura uzupełniania braków formalnych skargi inicjującej postępowanie sądoadministracyjne spełnia standardy konstytucyjne. Zapewnia stronie prawo do sądu realizowane przez wniesienie skargi oraz prawo do ustanowienia reprezentującego ją pełnomocnika. Gwarantuje stronom, zarówno reprezentowanym przez pełnomocnika jak i występującym samodzielnie, na równych zasadach, prawo do uzupełniania braków formalnych skargi, w tym także braku polegającego na niedołączeniu do akt dokumentu pełnomocnictwa. Z kolei sąd, na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a. ma obowiązek zweryfikować, czy skarga spełnia wymogi formalne, a jeśli nie spełnia, przewodniczący winien uruchomić procedurę uzupełniania tych braków. W przypadku strony reprezentowanej przez pełnomocnika, także braku w postaci przedłożenia do akt dokumentu pełnomocnictwa. Zgodnie z art. 67 § 5 p.p.s.a., pismo zawierające wezwanie do uzupełnienia braków należy doręczyć pełnomocnikowi strony. Biorąc pod uwagę wyżej zaprezentowane stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, nie ma przy tym znaczenia, czy pełnomocnik należy do grupy „profesjonalistów”, o których mowa w art. 35 § 1 p.p.s.a czy też do pozostałych osób wymienionych w art. 35 § 1 p.p.s.a oraz art. 35 § 2–6 p.p.s.a.

W każdym przypadku, zaniechanie wykonania przez pełnomocnika wezwania Sądu do uzupełnienia braku formalnego skargi przez dołączenie do akt pełnomocnictwa, będzie rodziło ten sam skutek w stosunku do strony. Artykuł 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. w sposób jednoznaczny przewiduje obowiązek sądu odrzucenia skargi („sąd odrzuca skargę”) w przypadku nieuzupełnienia w wyznaczonym terminie braków formalnych skargi. Sąd nie ma kompetencji do uznania, że nieuzupełniony istotny brak formalny skargi (jakim jest brak

pełnomocnictwa dla sporządzającego skargę zawodowego pełnomocnika) może stać się innego rodzaju brakiem formalnym (brakiem podpisu strony pod skargą), który w dalszym ciągu podlegałby uzupełnieniu (por. postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 25 października 2010 r., I FSK 916/10; 11 lutego 2014 r., II GSK 138/14; 12 czerwca 2014 r., I FSK 426/14; 17 listopada 2014 r., I FSK 1509/15; 17 listopada 2014 r., I FSK 1505/14; 22 kwietnia 2015 r., II OSK 825/15; 24 stycznia 2017 r., I OSK 2110/16; 9 lutego 2018 r., I OZ 103/18; 18 maja 2018 r., II GZ 175/18 oraz 27 lutego 2019 r., I OZ 156/19; CBOSA, a także pod red. R. Hauser. M. Wierzbowski, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2015, str. 362).

Dlatego w sytuacji, gdy pełnomocnik, który wniósł skargę, na wezwanie Sądu nie dołączył do akt sprawy sądownoadministracyjnej dokumentu pełnomocnictwa, skarga powinna zostać odrzucona na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a w związku z art. 49 § 1 w zw. z art. 46 § 3 p.p.s.a.

Z dniem 5 listopada 2025 r., już po przedstawieniu zagadnienia prawnego przez Prezesa NSA, weszły w życie zmiany art. 29 p.p.s.a., art. 37 § 1 p.p.s.a. i art. 46 § 3 p.p.s.a wprowadzone przez art. 1 pkt 1–3 ustawy z dnia 12 września 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2025 r. poz.1427). Nadal pełnomocnik obowiązany jest przy pierwszej czynności procesowej dołączyć do akt sprawy pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub wierzitelny odpis pełnomocnictwa. Jednak złożenie dokumentu wykazującego umocowanie lub jego uwierzytelnionego odpisu nie jest wymagane, jeżeli stwierdzenie przez sąd umocowania jest możliwe na podstawie wykazu lub innego rejestru, do którego sąd ma dostęp drogą elektroniczną.

Konsekwencją wprowadzenia tej zmiany była również zmiana brzmienia art. 46 § 3 p.p.s.a. Także w tym przypadku nadal do pisma należy dołączyć pełnomocnictwo lub jego wierzitelny odpis, jeżeli pismo wnosi pełnomocnik, który w danej sprawie nie złożył jeszcze tych dokumentów przed sądem. Jednak i w tym przypadku, złożenie dokumentu wykazującego umocowanie lub jego uwierzytelnionego odpisu nie jest wymagane, jeżeli stwierdzenie przez sąd umocowania jest możliwe na podstawie wykazu lub innego rejestru, do którego sąd ma dostęp drogą elektroniczną (np. do Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej).

W nowym brzmieniu art. 29 p.p.s.a., złożenie dokumentu wykazującego umocowanie lub jego uwierzytelnionego odpisu nie jest wymagane, jeżeli stwierdzenie przez sąd umocowania jest możliwe na podstawie wykazu lub innego rejestru, do którego sąd ma dostęp drogą elektroniczną. Podmioty te mają jednak obowiązek wskazać podstawę swojego umocowania. Zatem pełnomocnik został zwolniony z tego obowiązku tylko w sytuacji, gdy sąd ma możliwość ustalenia umocowania osoby udzielającej pełnomocnictwa

do takiego działania w oparciu o dostęp elektroniczny do wykazu lub rejestru, ale pod warunkiem, że w skardze podano podstawę umocowania tej osoby.

Wprowadzone zmiany nakładają na przewodniczącego, weryfikującego kompletność wniesionej do sądu skargi, także obowiązek sprawdzenia, czy w skardze wskazano podstawy umocowania osoby reprezentującej podmiot, o którym mowa w art. 28 lub art. 29 p.p.s.a. oraz, czy to umocowanie jest ujawnione w rejestrach, do których sąd administracyjny ma elektroniczny dostęp. Brak danych lub niezgodność danych wskazanych w skardze z wpisem do rejestru aktualizuje obowiązek wezwania pełnomocnika do usunięcia braku formalnego skargi poprzez dołączenie do akt właściwych, prawidłowych pełnomocnictw. W przypadku nieuzupełnienia tak istotnego braku, zastosowanie będzie miał art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. w związku z art. 49 § 1 p.p.s.a. i art. 46 § 3 p.p.s.a.

Uwzględniając przedstawioną argumentację, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w związku z art. 264 § 1 i § 2 p.p.s.a. podjął uchwałę, w myśl której:

„Podpisanie skargi przez osobę, która nie przedstawiła dokumentu pełnomocnictwa stanowi brak formalny skargi podlegający usunięciu, na podstawie art. 49 § 1 w związku z art. 57 § 1 i w związku z art. 46 § 1 pkt 4 p.p.s.a., przez jej wezwanie do dołączenia dokumentu pełnomocnictwa; nieusunięcie braku formalnego skargi stanowi podstawę do jej odrzucenia zgodnie z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a w związku z art. 49 § 1 i w związku z art. 46 § 3 p.p.s.a.”.

34

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 3 marca 2026 r.
(III OPS 3/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

*Sędziowie NSA: Dariusz Dudra, Joanna Kabat-Rembelska, Małgorzata Miron,
Małgorzata Niezgodka-Medek (współsprawozdawca), Krzysztof
Sobieralski (sprawozdawca), Tomasz Zborzyński*

Naczelnny Sąd Administracyjny przy udziale Prokuratora Prokuratury Krajowej po rozpoznaniu w dniu 3 marca 2026 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie

Ogólnoadministracyjnej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2025 r., nr BO.511.20.2025, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, 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) i art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 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 zgodnie z art. 37 § 1, art. 46 § 3, art. 175 § 1 oraz art. 194 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną?”

p o d j ą ł n a s t ę p u j ą c ą u c h w a ł ę :

Zgodnie z art. 37 § 1, art. 46 § 3, art. 175 § 1 oraz art. 194 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.) pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji nie uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną.

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

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z dnia 22 lipca 2025 r., nr BO.511.20.2025, 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; dalej: p.u.s.a.) oraz na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w związku z art. 264 § 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.), zwrócił się o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały wyjaśniającej przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, przedstawiając do rozstrzygnięcia zagadnienie następującej treści:

„Czy zgodnie z art. 37 § 1, art. 46 § 3, art. 175 § 1 oraz art. 194 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej

instancji uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną?”.

W uzasadnieniu wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślił, że analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wykazała, iż niejednolicie jest rozstrzygane jaki jest zakres uprawnień pełnomocnika ustanowionego do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji w kontekście złożenia skargi kasacyjnej (zażalenia).

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

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem udzielenie pełnomocnictwa do występowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym uprawnia do działania w imieniu mocodawcy jedynie przed tym sądem, nie dając podstaw do reprezentowania go przed Naczelnym Sądem Administracyjnym i nie upoważnia do wniesienia skargi kasacyjnej. W orzeczeniach prezentujących wskazane stanowisko podniesiono, że udzielenie pełnomocnictwa do występowania przed określonym w pełnomocnictwie wojewódzkim sądem administracyjnym uprawnia do działania w imieniu mocodawcy jedynie przed tym konkretnym sądem, nie dając podstaw do reprezentowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Sformułowanie to uznano za precyzyjne, tzn. mocodawca wskazał w pełnomocnictwie z nazwy własnej konkretny sąd administracyjny pierwszej instancji. Skoro jednoznacznie wskazano, że pełnomocnik jest umocowany do działania przed konkretnym wojewódzkim sądem administracyjnym, to brak jest niebudzących wątpliwości podstaw do stwierdzenia, że wolą strony skarżącej było udzielenie pełnomocnictwa również do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej. Podkreślono, że skargę kasacyjną składa się za pośrednictwem wojewódzkiego sądu administracyjnego, ale sądem, który ją rozpatruje merytorycznie, jest Naczelny Sąd Administracyjny (por. postanowienia NSA z: 3 lipca 2008 r., I FSK 1034/08; 28 września 2011 r., I FSK 1452/11; 21 września 2012 r., I GZ 233/12; 16 września 2014 r., II FSK 2311/14; 6 kwietnia 2016 r., II FSK 323/14; 28 lutego 2022 r., I FSK 1/22; 22 marca 2022 r., II GSK 2698/21; 3 czerwca 2025 r., III FSK 507/25).

Umocowanie pełnomocnika obejmujące reprezentowanie w postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym w sprawie o wskazanej w pełnomocnictwie konkretnej sygnaturze akt nie zostało uznane za pełnomocnictwo ogólne do prowadzenia spraw przed sądami administracyjnymi, tj. Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz wojewódzkimi sądami administracyjnymi. Tak jednoznaczne wskazanie czynności, do której został umocowany pełnomocnik, zgodnie z art. 36 pkt 3 p.p.s.a., ze względu na konieczność ścisłego odczytywania zakresu pełnomocnictwa do niektórych tylko czynności w postępowaniu, musiało skutkować uznaniem, że brak jest w aktach

sprawy dokumentu pełnomocnictwa, z którego wynikałoby umocowanie pełnomocnika do wniesienia skargi kasacyjnej i występowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (por. postanowienia NSA z: 21 listopada 2007 r., I FSK 1064/07; 26 marca 2013 r., I FSK 358/13; 20 lipca 2018 r., II FZ 382/18; 28 lipca 2021 r., III FZ 365/21; 16 kwietnia 2025 r., II OZ 498/25).

Ponadto przyjęto, że pełnomocnictwo niebędące pełnomocnictwem ogólnym, upoważniało do dokonywania wszelkich czynności w konkretnej sprawie o podanej w nim sygnaturze akt, tj. w postępowaniu przed określonym w pełnomocnictwie wojewódzkim sądem administracyjnym, łącznie ze wznowieniem postępowania, ale tylko przed tym sądem. Nie stanowiło natomiast umocowania do wniesienia skargi kasacyjnej od wyroku w tej sprawie. Postępowania przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi i Naczelnym Sądem Administracyjnym są bowiem postępowaniami odrębnymi (por. postanowienie NSA z 14 listopada 2008 r., I OSK 1486/07).

Również w postępowaniu zażaleniowym przyjęto, że skoro z pełnomocnictwa wynika, że skarżący udzielił wymienionemu adwokatowi pełnomocnictwa do reprezentowania w sprawie o wskazanej w pełnomocnictwie sygnaturze akt, to z wniesionego pełnomocnictwa nie wynika, aby pełnomocnik został umocowany do sporządzenia i wniesienia zażalenia do NSA (por. postanowienia NSA z: 25 kwietnia 2013 r., I FZ 99/13; 15 listopada 2022 r., I GZ 398/22).

Zwrócono także uwagę, że zgodnie z art. 36 i art. 37 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 65 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej: k.c.) użyte w pełnomocnictwie, dołączonym do skargi wniesionej do wojewódzkiego sądu administracyjnego, określenie „przed sądem administracyjnym” (liczba pojedyncza) uprawnia do działania w imieniu skarżącego jedynie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji, nie dając podstaw do reprezentowania skarżącego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (por. postanowienie NSA z 19 lipca 2012 r., II FZ 571/12). Prawo do sądu nie jest prawem absolutnym, które musi zostać w każdym jednostkowym przypadku bezwzględnie zrealizowane. Podlega ono ustawowym ograniczeniom: podmiotowym (w zakresie legitymacji procesowej określonych podmiotów), przedmiotowym (określone kategorie spraw), formalnym (np. przymus adwokacko-radcowski, wymogi pism procesowych), czy fiskalnym (koszty sądowe). Mając na uwadze dobro prawem chronione, jakim jest prawo do sądu, stronie umożliwia się uzupełnienie braków formalnych wniesionego środka zaskarżenia, jakim jest skarga kasacyjna (por. postanowienie NSA z 16 kwietnia 2025 r., II OZ 498/25).

W myśl drugiego poglądu, do złożenia skargi kasacyjnej wystarczające jest legitymowanie się ogólnym pełnomocnictwem uprawniającym do występowania

przed sądem pierwszej instancji. Zgodnie z art. 34 p.p.s.a. strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przed sądem osobiście lub przez pełnomocników, przy czym przez „działanie przed sądem” rozumie się podejmowanie wszystkich czynności procesowych, a więc nie tylko, jak mogłoby sugerować to określenie, podejmowanych bezpośrednio przed obliczem sądu (podczas rozprawy lub posiedzenia jawnego). Dwa pierwsze z wymienionych w art. 36 p.p.s.a. pełnomocnictw – ogólne oraz do prowadzenia poszczególnych spraw – obejmują z mocy samego prawa umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w tym także skargi o wznowienie postępowania i postępowania wywołanego jej wniesieniem, udzielenie dalszego pełnomocnictwa na zasadach określonych w odrębnych przepisach, cofnięcie skargi w całości lub w części, jeżeli te czynności nie zostały wyłączone w danym pełnomocnictwie oraz odbioru kosztów postępowania (art. 39 p.p.s.a.). Użyte w art. 39 pkt 1 p.p.s.a. określenie „wszystkich łączących się ze sprawą czynności” daje podstawę do twierdzenia, że uzyskane przez adwokata pełnomocnictwo procesowe, które w swej treści nie zawierało wyraźnego wyłączenia czynności związanych z zaskarżeniem orzeczenia mającego zapaść w sprawie, obejmuje również umocowanie do wniesienia środka odwoławczego jakim jest skarga kasacyjna. Złożenie skargi kasacyjnej jest czynnością podejmowaną przed wojewódzkim sądem administracyjnym w danej sprawie. Dopiero wniesienie skargi kasacyjnej wszczyna tzw. postępowanie międzyinstancyjne, a po przekazaniu sprawy przez sąd pierwszej instancji – postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. W tym też postępowaniu może być konieczne złożenie kolejnego pełnomocnictwa, które obejmować będzie występowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, natomiast do złożenia skargi kasacyjnej wystarczające jest legitymowanie się ogólnym pełnomocnictwem uprawniającym do występowania przed sądem pierwszej instancji. Przy uwzględnieniu przepisów art. 39 pkt 1 p.p.s.a., jak też faktu, że skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego jest wnoszona za pośrednictwem sądu pierwszej instancji, pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji należy rozumieć również jako upoważnienie do sporządzenia skargi kasacyjnej i jej wniesienia. Jest to uzasadnione tym, że badanie dopuszczalności skargi kasacyjnej należy do właściwości wojewódzkiego sądu administracyjnego, a więc do sądu pierwszej instancji. Jako przykłady orzeczeń, w których zaprezentowano powyższe stanowisko, wnioskodawca powołał postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 24 czerwca 2005 r., II OZ 389/05; 13 czerwca 2023 r., III OZ 277/23; 9 września 2008 r., I OZ 660/08.

Także w postępowaniu zażaleniowym uznano, że pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji obejmuje

również upoważnienie do sporządzenia zażalenia. Powołano się na argument, że orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego jest nieprawomocne, a więc pełnomocnik, któremu się je doręcza, powinien dokonać jego oceny pod kątem zgodności z prawem. W konsekwencji powinien mieć prawo wniesienia środka zaskarżenia – bez konsultacji z mocodawcą, która niejednokrotnie z przyczyn obiektywnych nie będzie możliwa – skoro jest ono ograniczone terminem (por. postanowienie NSA z 18 stycznia 2010 r., I OZ 7/10).

Wnioskodawca odwołał się ponadto do piśmiennictwa przytaczając pogląd, że przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym nie regulują w wyczerpujący i pełny sposób wszystkich kwestii związanych z tą instytucją, stąd dokonując jej analizy trzeba sięgać pomocniczo do przepisów – Kodeksu cywilnego [art. 95 i n.] oraz ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296; dalej: k.p.c.) [art. 86 i n.], oczywiście z uwzględnieniem specyfiki postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego. W literaturze podniesiono, że przepisy postępowania przed sądami administracyjnymi nie ograniczają swobody stron do zmiany tych pełnomocnictw w zakresie przedmiotowym lub czasowym. Pełnomocnictwo udzielone dla pełnomocnika reprezentującego skarżącego w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym powinno zawierać wprost sformułowanie, z którego wynika, że pełnomocnik jest uprawniony do dokonania czynności objętej przymusem adwokacko-radcowskim albo że pełnomocnik jest uprawniony do reprezentowania strony skarżącej w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Przytoczono także pogląd, iż pełnomocnictwo do reprezentowania strony przed wojewódzkim sądem administracyjnym lub też przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi nie jest tożsame z pełnomocnictwem do występowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Zwrócono również uwagę na stanowisko, zgodnie z którym z treści art. 39 p.p.s.a. wynika, że objęte nią pełnomocnictwa zawierają umocowanie do podejmowania wszystkich łączących się ze sprawą czynności zarówno w postępowaniu przed sądami wojewódzkimi, jak i przed NSA. Strona, określając zakres umocowania, nie musi wyszczególniać w pełnomocnictwie wszystkich tych elementów. Wystarczy, jeżeli z pełnomocnictwa będzie wynikało, jaki jest zakres pełnomocnictwa, np. określenie w pełnomocnictwie: „do występowania przed sądami administracyjnymi”, bez ograniczenia tego zakresu, w myśl art. 36 i 39 p.p.s.a. oznacza umocowanie pełnomocnictwa także do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej. Z art. 40 p.p.s.a. wynika, że strona może udzielić pełnomocnictwa w zakresie szerszym, niż wynika to z art. 39 tej ustawy, który określa zakres umocowania w wypadku udzielenia pełnomocnictwa ogólnego lub do prowadzenia poszczególnych spraw (art. 36 pkt 1 i 2 p.p.s.a.). Może też ograniczyć

zakres pełnomocnictwa do niektórych tylko czynności (art. 36 pkt 3 p.p.s.a.). Istotne jest, aby modyfikacja takiego pełnomocnictwa była jednoznaczna, bowiem jego zakres, czas trwania i skutki ocenia się zgodnie z zasadami językowymi (według treści) oraz przepisami prawa cywilnego. W szczególności powinno się analizować te kwestie w świetle art. 65 k.c. oraz przepisów odnoszących się do przedstawicielstwa (art. 95–109 k.c.). Zawarcie zwrotu „przed sądem administracyjnym” nie wskazuje nazwy własnej konkretnego sądu, a zatem w świetle art. 36 i art. 37 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 65 § 1 k.c. takie pełnomocnictwo należy odczytywać jako odnoszące się do postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, zostało bowiem załączone do skargi. Natomiast sformułowanie „do reprezentowania przed sądami administracyjnymi” bez ograniczenia tego zakresu w myśl przepisów art. 36 pkt 2 i art. 39 p.p.s.a. oznacza umocowanie pełnomocnika nie tylko do sporządzenia i wniesienia skargi, ale także do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, iż w piśmiennictwie dostrzeżono, że niejednolicie rozstrzygana jest kwestia zakresu uprawnień pełnomocnika ustanowionego do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji, a wypowiedzenie się za konkretnym stanowiskiem wymaga wykładni oświadczenia woli złożonego przez udzielającego umocowania. Jeśli granice umocowania wyznaczone zostały przez niego ze wskazaniem, że upoważnia pełnomocnika do działania w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, to trzeba przyjąć, że umocowanie gaśnie wraz z zakończeniem postępowania w tej instancji, a zatem z momentem wydania wyroku przez sąd pierwszej instancji. Czynności związane z wniesieniem zażalenia czy skargi kasacyjnej są czynnościami w postępowaniu drugoinstancyjnym, nawet jeśli do przeprowadzenia niektórych z nich właściwy jest sąd, który prowadził postępowanie jako sąd pierwszej instancji. Natomiast wskazanie, że umocowanie dotyczy wszystkich czynności podejmowanych przed konkretnym sądem, niezależnie od ich charakteru i związku z konkretnym etapem postępowania, powinno oznaczać, że pełnomocnik uprawniony jest do podjęcia przed tym sądem także takich czynności, które mają związek z uruchomieniem postępowania w kolejnej instancji.

Wnioskodawca wskazał, że autorzy opowiadający się za drugą z powyżej przedstawionych linii orzeczniczych, wskazują, iż orzeczenie WSA jest nieprawomocne, a więc pełnomocnik, któremu się je doręcza, powinien dokonać jego oceny pod kątem zgodności z prawem i w konsekwencji powinien mieć prawo wniesienia środka zaskarżenia – bez konsultacji z mocodawcą, a ponadto badanie dopuszczalności skargi kasacyjnej należy do właściwości WSA.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaakcentował, że w orzecznictwie przyjmuje się także stanowisko, zgodnie z którym z regulacji zawartej

w art. 39 pkt 1 p.p.s.a. wynika, iż objęte nią pełnomocnictwo zawiera umocowanie do podejmowania wszystkich łączących się ze sprawą czynności zarówno przed sądami wojewódzkimi, jak i przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Strona, określając zakres umocowania, nie musi wyszczególniać w pełnomocnictwie wszystkich tych elementów. Wystarczy jeżeli z pełnomocnictwa będzie wynikało, jaki jest zakres jej pełnomocnictwa, np. określenie w pełnomocnictwie: „do występowania przed sądami administracyjnymi”, bez ograniczenia tego zakresu. W myśl art. 39 p.p.s.a. taka redakcja pełnomocnictwa oznacza umocowanie pełnomocnika także do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej (por. postanowienia NSA z: 26 lipca 2007 r., II FZ 415/07; 9 lipca 2010 r., I FZ 261/10; 12 grudnia 2012 r., II FZ 1009/12). W sytuacji, gdy pełnomocnictwo udzielone zostało do reprezentowania strony we wszelkich postępowaniach – czyli bardzo ogólnie, uznano, że stanowi ono również umocowanie do działania i reprezentowania przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi i Naczelnym Sądem Administracyjnym (por. postanowienie NSA z 19 października 2023 r., II GZ 392/23). Podobnie stwierdzenie: „do reprezentowania przed sądami administracyjnymi” bez ograniczenia tego zakresu w myśl przepisów art. 36 pkt 2 i art. 39 p.p.s.a. oznacza umocowanie pełnomocnika nie tylko do sporządzenia i wniesienia skargi, ale także do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej (tak NSA w postanowieniach z: 8 lutego 2012 r., I FSK 1839/11; 12 marca 2025 r., II GSK 2731/24). Użyte w art. 39 pkt 1 p.p.s.a. określenie „wszystkich łączących się ze sprawą czynności” daje podstawę do twierdzenia, że pełnomocnictwo procesowe, które było pełnomocnictwem do prowadzenia konkretnej sprawy sądowoadministracyjnej i w swej treści nie zawierało wyraźnego wyłączenia czynności związanych z zaskarżeniem orzeczenia mającego zapaść w sprawie, obejmuje również umocowanie do wniesienia skargi kasacyjnej (por. postanowienie NSA z 15 grudnia 2009 r., II OZ 1110/09). Podkreśla się także niekiedy, iż tzw. postępowanie międzyinstancyjne, mimo że faktycznie toczy się przed wojewódzkim sądem administracyjnym, jest postępowaniem zawisłym przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, dlatego pełnomocnictwo dołączone do skargi kasacyjnej, wskazujące zakres umocowania do sporządzenia skargi kasacyjnej oraz do zastępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, obejmuje także postępowanie międzyinstancyjne, toczące się przed wojewódzkim sądem administracyjnym (por. postanowienie NSA z 9 grudnia 2009 r., II GZ 279/09).

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał też, że z przedstawionym zagadnieniem łączy się również kwestia wykładni art. 175 § 1 p.p.s.a., przytaczając prezentowane w orzecznictwie poglądy na temat znaczenia czasownika „sporządzić” oraz „wnieść” w odniesieniu do skargi kasacyjnej i ich wzajemnego stosunku. Pojęcie „sporządzić” nie jest synonimem pojęcia

„wnieść” i podmioty upoważnione zgodnie z art. 175 p.p.s.a. do sporządzenia skargi kasacyjnej nie mają jednoczesnej legitymacji, by podejmować za stronę jakiegokolwiek inne czynności (por. postanowienie NSA z 25 września 2008 r., I OZ 727/08). Ograniczenie zakresu pełnomocnictwa jedynie do sporządzenia skargi kasacyjnej oznacza upoważnienie do jej napisania i podpisania przez profesjonalnego pełnomocnika, co nie jest równoznaczne z umocowaniem pełnomocnika do jej wniesienia czy też reprezentowania strony w postępowaniu przed NSA (por. np. postanowienia NSA z: 15 maja 2008 r., II GSK 503/07; 14 października 2016 r., I OZ 1012/16; 22 lutego 2017 r., I OZ 434/17). W sytuacji, gdy umocowanie pełnomocnika obejmowało jedynie występowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, stwierdzono, że tak jednoznaczne wskazanie czynności, do której dokonania został umocowany pełnomocnik, zgodnie z art. 36 pkt 3 p.p.s.a., ze względu na konieczność ścisłego odczytywania zakresu pełnomocnictwa do niektórych tylko czynności w postępowaniu, musi skutkować uznaniem, że brak jest w aktach sprawy dokumentu pełnomocnictwa, z którego wynikałoby umocowanie pełnomocnika do sporządzenia skargi kasacyjnej. Skoro z art. 175 § 1 p.p.s.a. wynika, że to właśnie w zakresie „sporządzenia skargi kasacyjnej” obowiązuje tzw. przymus radcowsko-adwokacki, pełnomocnik strony dokonujący tej czynności procesowej musi posiadać umocowanie ją obejmujące (por. postanowienie NSA z 14 stycznia 2015 r., I FSK 1975/14).

W postanowieniu z 14 listopada 2006 r., I OZ 1509/06, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że skoro pełnomocnik został upoważniony do wniesienia skargi kasacyjnej, to oczywistym jest fakt, że był umocowany do jej sporządzenia. Takie upoważnienie – do wniesienia środka odwoławczego – oznacza udzielenie pełnomocnictwa do dalszego prowadzenia sprawy w postępowaniu odwoławczym i zawiera w sobie konieczność uprzedniego sporządzenia tego pisma. Pełnomocnictwo do wniesienia skargi kasacyjnej oznacza poparcie tej skargi kasacyjnej, nie chodzi przecież o dosłowne rozumienie słowa „wnosić”. W znaczeniu dosłownym tego słowa – do wniesienia skargi kasacyjnej nie jest potrzebne jakiegokolwiek pełnomocnictwo. Skoro pełnomocnik został umocowany do działania za stronę oraz do wniesienia skargi kasacyjnej, to tym bardziej był uprawniony do jej sporządzenia. Przyjęto pogląd o niemożności utożsamiania pojęć „sporządzenie” i „wniesienie” (por. postanowienia NSA z: 25 września 2008 r., I OZ 727/08; 5 marca 2025 r., III FZ 567/24) i uznano, że ustawa procesowa nadaje pojęciu „wnieść” szerszy zakres znaczeniowy aniżeli pojęciu „sporządzić” (por. postanowienie NSA z 10 lutego 2006 r., II OZ 103/06).

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaznaczył, że do powyższego zagadnienia również odniesiono się w literaturze, wyrażając poglądy, iż:

– przez pojęcie „sporządzenie skargi” należy rozumieć jej napisanie i podpisanie, a zatem strona może wnieść skargę kasacyjną i występować w postępowaniu nią zainicjowanym osobiście lub być reprezentowana przez inną uprawnioną osobę, niemieszczącą się w żadnej z kategorii osób wymienionych w art. 175 p.p.s.a. (pod red. T. Woś, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX);

– skoro z art. 175 § 1 p.p.s.a. wynika, że w zakresie „sporządzenia skargi kasacyjnej”, a nie jej wniesienia, obowiązuje przymus adwokacko-radcowski, pełnomocnik strony dokonujący tej czynności procesowej musi posiadać umocowanie ją obejmujące. Nie wystarczy w drodze domniemania przyjąć, że pełnomocnik został ustanowiony wyłącznie do sporządzenia skargi kasacyjnej. Gdyby wspomniany pełnomocnik stawiał się w okresie późniejszym na rozprawie albo prowadził dalszą korespondencję z sądem, to również wtedy należałoby zażądać od niego pełnomocnictwa do występowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Upoważnienie pełnomocnika do wniesienia skargi kasacyjnej upoważnia go również do jej sporządzenia. Nie upoważnia natomiast do występowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. W takim przypadku niezbędne jest dodatkowe pełnomocnictwo (B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX);

– zażalenie, którego przedmiotem jest odrzucenie skargi kasacyjnej, może wnieść do Naczelnego Sądu Administracyjnego sam skarżący, jeżeli zostało sporządzone przez uprawniony podmiot (R. Hauser, W. Piątek, A. Skoczylas, *Środki odwoławcze w postępowaniu sądowoadministracyjnym /w:/ System Prawa Administracyjnego*, t. 10, pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wrobel, Warszawa 2016, s. 483; B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX).

Końcowo Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego podniósł, że z uwagi na treść art. 40 p.p.s.a., zgodnie z którym zakres, czas trwania i skutki umocowania szerszego niż pełnomocnictwo, o którym mowa w art. 36, ocenia się według treści pełnomocnictwa oraz przepisów prawa cywilnego, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym dotyczącym pełnomocnictwa odwoływano się również do orzecznictwa Sądu Najwyższego w tym zakresie. Podniesiono, iż uzasadniając stanowisko, że uzyskane przez adwokata pełnomocnictwo procesowe, które w swej treści nie zawierało wyraźnego wyłączenia czynności związanych z zaskarżeniem orzeczenia mającego zapaść w sprawie, obejmuje również umocowanie do wniesienia środka odwoławczego jakim jest skarga kasacyjna, odwołano się do postanowienia Sądu Najwyższego z 11 lipca 2000 r., I PKN 418/00, w którym stwierdzono, że ograniczenie zakresu pełnomocnictwa

przez wyłączenie czynności związanych z zaskarżeniem orzeczeń w określonych instancjach musi być wyraźne, gdyż zasadą jest, że pełnomocnictwo obejmuje z samego prawa umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności procesowych (art. 91 w związku z art. 88 k.p.c.). Udzielenie pełnomocnictwa procesowego do reprezentowania strony w określonej sprawie, bez ograniczenia jego zakresu, oznacza umocowanie pełnomocnika także do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 7 kwietnia 2006 r., III CZ 13/06). W orzecznictwie Sądu Najwyższego stwierdzono również, że skoro zakres pełnomocnictwa procesowego obejmuje czynności związane z nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia, przysługującym od prawomocnego orzeczenia, jakim jest skarga o wznowienie postępowania (art. 399 k.p.c.) i obejmuje postępowanie wywołane jej wniesieniem, to czynnościami procesowymi łączącymi się ze sprawą w rozumieniu art. 91 pkt 1 k.p.c. są także czynności związane z innymi nadzwyczajnymi środkami prawnymi przysługującymi od prawomocnych orzeczeń i podejmowane w postępowaniu wywołanym ich wniesieniem. Takimi środkami są skarga kasacyjna (art. 398¹ k.p.c.) i skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia (art. 424¹ k.p.c.). Żadne racje nie przemawiają za tym, żeby zakres pełnomocnictwa procesowego był ograniczony tylko do jednego nadzwyczajnego środka prawnego przysługującego od prawomocnego orzeczenia i postępowania wywołanego jego wniesieniem, a nie obejmował innych takich środków i postępowań wywołanych ich wniesieniem (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 24 sierpnia 2005 r., II CZ 73/05). O tym, że pełnomocnictwo procesowe obejmuje z samego prawa nie tylko umocowanie do podejmowania czynności w sprawie do jej prawomocnego zakończenia, ale obejmuje łączące się ze sprawą czynności po jej zakończeniu, świadczy pkt 2 i 5 art. 91 k.p.c. Według tych przepisów pełnomocnictwo procesowe rozciąga się mianowicie na wszelkie czynności dotyczące egzekucji, a także upoważnia do odbioru kosztów procesu od strony przeciwnej (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 24 sierpnia 2005 r., II CZ 73/05). Jednakże udzielenie pełnomocnictwa procesowego ograniczonego do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji nie obejmuje wniesienia kasacji od wyroku sądu drugiej instancji (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 9 stycznia 2002 r., V CZ 275/01). Powoływano się także na uchwałę 7 Sędziów Sądu Najwyższego z 29 czerwca 1995 r., III CZP 66/95, w której wyjaśniono, że zgodnie z kombinowaną metodą wykładni, priorytetową regułą interpretacyjną oświadczeń woli składanych indywidualnie adresatom, stanowi rzeczywista wola stron. Zastosowanie tej reguły wymaga wyjaśnienia, jak strony rzeczywiście zrozumiały złożone oświadczenie woli, a w szczególności, jaki sens łączyły z użytym w oświadczeniu woli zwrotem lub wyrażeniem.

W razie ustalenia, że były to te same treści myślowe, pojmowany zgodnie sens oświadczenia woli trzeba uznać za wiążący. Sens oświadczenia woli ujętego w formie pisemnej, czyli wyrażonego w dokumencie, ustala się przyjmując za podstawę wykładni przede wszystkim tekst dokumentu. W procesie jego interpretacji podstawowa rola przypada językowym regułom znaczeniowym. Wykładni poszczególnych wyrażań dokonuje się z uwzględnieniem kontekstu, w tym także związków treściowych występujących między zawartymi w tekście postanowieniami. Uwzględnieniu podlegają również okoliczności, w jakich oświadczenie woli zostało złożone, jeżeli dokument obejmuje takie informacje, a także cel oświadczenia woli wskazany w tekście lub zrekonstruowany na podstawie zawartych w nim postanowień.

W oparciu o 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 pismem z dnia 6 października 2025 r., znak V.511.540.2025.DG, zgłosił udział w postępowaniu i wniosł o podjęcie uchwały o następującej treści: „Pełnomocnictwo udzielone osobie wymienionej w art. 175 § 1–3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną.”

Rzecznik, dzieląc stanowisko Prezesa NSA, że na gruncie stosowania przytoczonych we wniosku przepisów prawa ujawniły się rozbieżności w wykładni, których wyrazem było ukształtowanie się dwóch linii orzeczniczych, przychylił się do drugiej linii orzeczniczej, zgodnie z którą pełnomocnictwo udzielone osobie, o której mowa w art. 175 § 1–3 p.p.s.a. do reprezentowania strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym pierwszej instancji uprawnia ją do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na jej odrzucenie, które to stanowisko uzasadniają trzy argumenty.

Po pierwsze, Rzecznik odwołał się przede wszystkim do treści art. 39 pkt 1 p.p.s.a., zgodnie z którym pełnomocnictwo ogólne lub do prowadzenia poszczególnych spraw obejmuje z mocy samego prawa umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu, a w nich mieści się sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej. Po drugie, Rzecznik podniósł, iż skarga kasacyjna i zażalenie stanowią zwyczajne środki zaskarżenia przysługujące od orzeczeń nieprawomocnych, a więc pozostają w ścisłym związku z wyrokiem bądź postanowieniem sądu pierwszej instancji, wydawanymi w postępowaniach, w których pełnomocnik był umocowany. Jeśli zatem mógł on reprezentować stronę w postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym, to powinien, zdaniem Rzecznika, móc złożyć akt zaskarżenia

od orzeczenia tego sądu kończącego to postępowanie. W tym zakresie Rzecznik zwrócił uwagę, że skargę kasacyjną (zażalenie) wnosi się za pośrednictwem sądu pierwszej instancji, który zajmuje się badaniem jej dopuszczalności, a ponadto w przypadkach określonych w art. 179a p.p.s.a. może on również uchylić zaskarżony wyrok lub postanowienie i rozpoznać sprawę. Ponadto zaznaczono, iż pełnomocnictwo do wniesienia skargi kasacyjnej nie obejmuje w istocie jej wniesienia w ścisłym tego słowa znaczeniu, a upoważnienie do jej sporządzenia i popierania przed sądem. Po trzecie, Rzecznik podniósł, iż zaproponowana przez niego teza ogranicza formalizm procesowy, co koreluje z celem art. 39 p.p.s.a., a poprzez to lepiej realizuje prawo do sądu. Zdaniem Rzecznika analizowaną regulację należy zaliczyć do grupy zwiększającej efektywność postępowania sądownoadministracyjnego. Ograniczenie formalizmu usprawnia działanie pełnomocnika oraz pozwala na uniknięcie wezwań do uzupełnienia braków formalnych pełnomocnictwa, co z kolei wzmacnia gwarancje wynikające z prawa do sądu, a w niektórych przypadkach zabezpiecza nawet możliwość jego realizacji, ponieważ nie dopuszcza do utraty uprawnienia do zaskarżenia orzeczenia sądu pierwszej instancji. Rzecznik zaznaczył, iż proponowana przez niego teza umożliwia podjęcie przez pełnomocnika działania także wówczas, gdy – z jakichkolwiek przyczyn – przed wniesieniem skargi kasacyjnej (zażalenia) nie mógłby się on skontaktować z mocodawcą bądź upoważnić go do złożenia skargi kasacyjnej.

Zdaniem Rzecznika względy efektywności oraz powołane argumenty racjonalistyczne przemawiają na rzecz tezy o objęciu pełnomocnictwem do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji umocowania do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną. W ocenie Rzecznika przyjęcie stanowiska odmiennego prowadzi do przedłużenia się postępowania, ale może również skutkować zamknięciem drogi do zaskarżenia orzeczenia sądu pierwszej instancji.

Prokurator Prokuratury Krajowej pismem z dnia 2 września 2025 r., znak 1001-4.Zp.369.2025, wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: „Pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną.”

Prokurator podniósł, iż pojęcie „postępowanie przed sądem pierwszej instancji” posiada szerszy zakres znaczeniowy od pojęcia „postępowanie pierwszoinstancyjne”, gdyż mieszczą się w nim czynności dokonywane przez sąd pierwszej instancji po wydaniu orzeczenia, w toku postępowania międzyinstancyjnego, w szczególności związane z przyjęciem oraz kontrolą formalną

skargi kasacyjnej (zażalenia). Podjęcie tych czynności stanowi następstwo wywiedzenia skargi kasacyjnej, co warunkowane jest uprzednim jej sporządzeniem i podpisaniem przez profesjonalnego pełnomocnika oraz jej wniesieniem do sądu pierwszej instancji (art. 177 § 1 p.p.s.a.). Prokurator uznał, że upoważnienie do sporządzenia skargi kasacyjnej i jej wniesienia, co następuje poprzez jej wniesienie do sądu pierwszej instancji, mieści się w zakresie umocowania wynikającego z pełnomocnictwa, w którego treści mocodawca odwołał się do pojęcia „postępowania sądowoadministracyjnego przed sądem pierwszej instancji” albo określenia funkcjonalnie równoważnego, np. polegającego na przywołaniu nazwy konkretnego wojewódzkiego sądu administracyjnego oraz sygnatury akt sprawy.

Zdaniem Prokuratora powyższe stanowisko znajduje również wsparcie racjami pragmatycznymi związanymi z celowością dokonywania wykładni przepisów i pojęć odnoszących się do instytucji zastępstwa procesowego w sposób uwzględniający efektywną ochronę interesów strony w aspekcie realizacji gwarantowanego konstytucyjnie prawa do sądu. W tym kontekście za szczególnie istotny uznano argument o celowości zagwarantowania pełnomocnikowi reprezentującemu stronę przed sądem administracyjnym pierwszej instancji możliwości dokonania oceny prawidłowości wydanego przez sąd rozstrzygnięcia, i stosownie do rezultatów tej oceny podjęcia ewentualnych czynności zmierzających do sporządzenia i wniesienia środka odwoławczego, bez konieczności dokonywania w tym przedmiocie konsultacji i uzgodnień z mocodawcą, co niejednokrotnie przed upływem ustawowego terminu do wniesienia tego środka może być co najmniej istotnie utrudnione, a nawet nie być możliwe.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Postawione we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne daje podstawę do podjęcia uchwały. Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. w związku z art. 264 § 2 p.p.s.a. warunkiem rozpoznania wniosku uprawnionego podmiotu o podjęcie uchwały jest wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma być wyjaśniany, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przejawem rozbieżności jest sytuacja, w której zagadnienie prawne wynikające z określonych przepisów nie było w dotychczasowym orzecznictwie rozstrzygane w sposób jednolity, w konsekwencji wydawane są przez sądy różne rozstrzygnięcia na tej samej podstawie prawnej i w analogicznym stanie faktycznym (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 23 czerwca 2003 r., FPS 2/03, ONSA 2003, nr 4, poz. 118; A. Skoczyła, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa

2004, s. 122). Rozbieżność, która daje podstawę do zastosowania art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. musi mieć charakter rzeczywisty i trwały (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 11 grudnia 2017 r., II OPS 2/17, CBOSA). Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne odpowiada warunkom określonym w art. 15 § 2 pkt 2 p.p.s.a., spełniona została przesłanka dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały abstrakcyjnej. Przytoczone we wniosku wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego odzwierciedlają istnienie rozbieżności w zakresie zidentyfikowanym przez wnioskodawcę, wniosek adekwatnie przedstawia też argumentację podawaną dla uzasadnienia każdego ze stanowisk.

Należy zauważyć, że o ile w orzecznictwie zdaje się przeważać linia oparta na ścisłym, literalnym rozumieniu zakresu pełnomocnictwa, o tyle w piśmiennictwie prezentowane jest raczej stanowisko dopuszczające bardziej liberalne podejście do interpretowania treści takiego oświadczenia woli. Wyrazem tego są także stanowiska zawarte w pismach Prokuratora Prokuratury Krajowej oraz Rzecznika Praw Obywatelskich, nadesłanych w toku niniejszego postępowania uchwałodawczego. Taki liberalny pogląd został przedstawiony przez R. Hausera, W. Piątka i A. Skoczylasa (*Sądowa kontrola administracji publicznej /w:/ System Prawa Administracyjnego* t. 10, pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2016, s. 436) cyt. „Pojawia się jednak wątpliwość, czy pełnomocnik, którego umocowanie zostało ograniczone do pierwszej instancji sądowej, może w jego ramach sporządzić skargę kasacyjną. Mając na uwadze brzmienie art. 177 § 1 p.p.s.a., z którego wynika, że wniesienie skargi kasacyjnej jest czynnością procesową dokonywaną przed sądem pierwszej instancji, należy udzielić odpowiedzi twierdzącej na zarysowaną wątpliwość. Stanowisku temu nie przeczy, że wniesienie skargi kasacyjnej inicjuje nowy etap postępowania, który kończy się wydaniem orzeczenia przez NSA oraz, że w takim przypadku pełnomocnik nie będzie uprawniony do zastępowania strony przed NSA. Ustawodawca, ograniczając w art. 175 § 1 p.p.s.a. zdolność postulacyjną stron do sporządzenia skargi kasacyjnej, sam bowiem dopuścił możliwość osobistego podejmowania przez strony czynności procesowych w postępowaniu przed NSA.”

Udzielenie pełnomocnictwa stanowi jednostronną czynność prawną o charakterze upoważniającym, dokonaną przez mocodawcę. Granice przedmiotowe skuteczności pełnomocnictwa (zakres umocowania) wyznacza wola mocodawcy wyrażona w treści udzielonego pełnomocnictwa.

Zgodnie z art. 36 p.p.s.a. pełnomocnictwo może być: 1) ogólne do prowadzenia spraw przed sądami administracyjnymi, 2) do prowadzenia poszczególnych spraw, 3) do niektórych tylko czynności w postępowaniu. Przepis art. 39 pkt 1 powołanej ustawy przewiduje, że pełnomocnictwo ogólne lub

do prowadzenia poszczególnych spraw obejmuje z samego prawa między innymi umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu, nie wyłączając skargi o wznowienie postępowania i postępowania wywołanego jej wniesieniem. Szczególne wymogi zostały przewidziane odnośnie do skargi kasacyjnej oraz zażalenia, którego przedmiotem jest odrzucenie skargi kasacyjnej, gdyż powinny być sporządzone przez adwokata lub radcę prawnego (art. 175 § 1 i art. 194 § 4 p.p.s.a.).

Przywołane regulacje prawne dotyczące rodzajów pełnomocnictwa w postępowaniu sądownoadministracyjnym posługują się pojęciem „sprawy”. Dlatego punktem wyjścia dalszej analizy musi być pojęcie „sprawy”, którym prawodawca posługuje się w tych przepisach.

Zgodnie z art. 1 p.p.s.a. sprawa sądownoadministracyjna (a właściwie sprawy sądownoadministracyjne, gdyż ustawodawca używa w tym przepisie liczby mnogiej rzeczownika) to postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których przepisy p.p.s.a. stosuje się z mocy ustaw szczególnych. W myśl art. 3 § 2 p.p.s.a., kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na poszczególne prawne formy działania administracji. Pojęcie prawne sprawy sądownoadministracyjnej i oparcie postępowania sądowego na zasadzie skargowości sprawia, że jej konstrukcja posiada charakter mieszany. Sprawa pojawia się w znaczeniu tego co jest załatwiane (rozstrzygane) w postępowaniu sądownoadministracyjnym oraz jako synonim pojęcia „postępowanie”. W pojęciu tym mieści się zarówno ujęcie formalno-procesowe, jak i ujęcie materialne. Ujęcie formalno-procesowe to sprawa sądownoadministracyjna jako postępowanie, w ramach którego następuje rozpoznanie i rozstrzygnięcie skargi o ocenę zgodności z prawem działania lub bezczynności organu wykonującego administrację publiczną (zob. np. wyrok NSA z 5 maja 2011 r., II OSK 741/10, CBOSA). Ujęcie formalno-procesowe to ujęcie dynamiczne (kinetyczne) sprawy sądownoadministracyjnej. Natomiast ujęcie materialne sprawy sądownoadministracyjnej eksponuje jej element statyczny. W ujęciu materialnym dostrzega się zakotwiczenie przedmiotu postępowania w stosunku materialnym. Zresztą użycie przez ustawodawcę w art. 1 p.p.s.a. liczby mnogiej rzeczownika „postępowanie w sprawach z zakresu kontroli” i „sprawy sądownoadministracyjne” jest zabiegiem celowym. Wskazuje na wielość i różnorodność przedmiotów tychże spraw (przedmiotów kontroli). Proces sądownoadministracyjny toczy się na tle stosunków administracyjnoprawnych. Stosunek materialny stanowi bowiem zaszczyt dla procesu sądownoadministracyjnego, wyznacza przedmiot i ramy działalności kontrolnej. Stosunek administracyjnoprawny jest obiektywnym elementem (przedmiotem) sprawy sądownoadministracyjnej. Jest to stosunek już skonkretyzowany autorytatywnie przez zaskarżoną formę działania

administracji albo stosunek jeszcze nie w pełni skonkretyzowany bądź konkretyzowany opieszale w przypadku skargi na bezczynność lub przewlekłość działania organu administracji.

Koncepcja sprawy sądowoadministracyjnej opiera się na obu wskazanych ujęciach (elementach), jednak przedmiot sprawy sądowoadministracyjnej można wyznaczyć eksponując ujęcie materialne sprawy sądowoadministracyjnej. W tym ujęciu przedmiot sprawy wyznacza stosunek administracyjnoprawny, którego konsekwencją jest przedmiot zaskarżenia. Stanowi go akt lub czynność organu wykonującego administrację publiczną, bądź obszar potencjalnego działania w przypadku bezczynności lub przewlekłości działania organu, na które złożono skargę. Jedynie w przypadku skargi na akt prawno miejscowego to ona kreuje dopiero konkretny stosunek administracyjnoprawny, pozwalając na odtworzenie tego rodzaju sprawy. Wyjątek stanowi tu kontrola aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4a i 4b p.p.s.a., gdyż wydanie tego rodzaju aktów nie jest konsekwencją istniejącego uprzednio stosunku administracyjnoprawnego. Generalnie można przyjąć, że statyką sprawy sądowoadministracyjnej, czyli rzeczywistym przedmiotem rozpoznania w postępowaniu (procesie) sądowoadministracyjnym jest sprawa administracyjna w ujęciu pozytywnym lub negatywnym (sprawa z zakresu administracji publicznej). Stanowi ona emanację obiektywnie istniejącego stosunku administracyjnoprawnego najczęściej o charakterze materialnym, skonkretyzowanego w postaci prawnej formy działania. Takie założenie eksponuje przedmiotowe ujęcie sprawy sądowoadministracyjnej jako sprawy indywidualnego aktu bądź czynności organu administracji lub zaniechania w zakresie podjęcia indywidualnego aktu bądź czynności administracji poddanych kontroli sądu. Statyka sprawy sądowoadministracyjnej obejmuje również jej ujęcie podmiotowe jako „sprawy skargi” (zaskarżenia). Tak rozumiana sprawa rozpoznawana jest w postępowaniu sądowoadministracyjnym poprzez kontrolę działania lub zaniechania organów wykonujących administrację publiczną. Przy czym kontrola ta bezpośrednio i kompleksowo (art. 134 § 1 p.p.s.a. z zastrzeżeniem art. 57a p.p.s.a.) sprawowana jest przez wojewódzki sąd administracyjny, natomiast kontrola sprawowana przez Naczelnego Sądu Administracyjnego ma charakter pośredni – w granicach skargi kasacyjnej. Niemniej sprawa sądowoadministracyjna w ujęciu materialnym (sprawa administracyjna) rozpoznawana jest przez sądy administracyjne obu instancji, o ile legitymowana strona złoży środek zaskarżenia. Stosownie do treści art. 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267), sądami administracyjnymi są wojewódzkie sądy administracyjne i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Prawodawca posłużył się w art. 36 p.p.s.a. pojęciem sprawy – jako przedmiotu rozpoznania w procesie – w znaczeniu materialnym. W konsekwencji

pełnomocnictwo ogólne o treści określonej w przepisie art. 36 pkt 1 p.p.s.a. obejmuje umocowanie do reprezentowania strony (skarżącego) w postępowaniach przed sądami administracyjnymi obu instancji w całym zakresie rzeczowym sprawy sądowoadministracyjnej przewidzianym w art. 3 § 2–3 i art. 4 p.p.s.a. Z kolei pełnomocnictwo rodzajowe o treści przewidzianej w przepisie art. 36 pkt 2 p.p.s.a. obejmuje umocowanie do reprezentowania strony (skarżącego) przed sądami administracyjnymi obu instancji w zakresie konkretnej sprawy, to jest sprawy uruchomionej skargą na konkretną (wyraźnie określoną) – spośród wymienionych w art. 3 § 2–3 i art. 4 p.p.s.a. – prawną formę działania lub zaniechania organu wykonującego administrację publiczną. Nie ulega wątpliwości, że pełnomocnictwo o treści przewidzianej w art. 36 pkt 1 i 2 p.p.s.a. uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną.

We wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie niniejszej uchwały nie ma jednak mowy o pełnomocnictwie „do sprawy” czy „do spraw” w wyżej zaprezentowanym znaczeniu. Mowa w nim natomiast o pełnomocnictwie „do reprezentowania strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji”. W treści pełnomocnictwa, o którym mowa we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego akcentuje się ujęcie formalno-procesowe sprawy sądowoadministracyjnej jako precyzyjnie określonego jednego etapu – to jest postępowania kontrolnego przed sądem pierwszej instancji. Jakkolwiek w art. 36 p.p.s.a. prawodawca przewidział rodzaje pełnomocnictw w postępowaniu sądowoadministracyjnym, a w art. 36 pkt 1 p.p.s.a. jego maksymalny zakres przedmiotowy, to przepisy p.p.s.a. nie ograniczają w konkretnym przypadku swobody stron do modyfikacji tego zakresu przez jego przedmiotowe lub/i czasowe ograniczenie w treści udzielanego pełnomocnictwa. O zakresie pełnomocnictwa decyduje bowiem strona udzielająca pełnomocnictwa.

Pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji stanowi zmodyfikowany (zawężony) poprzez wymienienie instancji (etapu postępowania sądowoadministracyjnego) rodzaj pełnomocnictwa procesowego, o którym mowa w art. 36 pkt 1 lub 2 p.p.s.a., w zależności od tego czy zostanie w nim wskazana czy też nie, konkretna sprawa, do reprezentowania (prowadzenia), w której zostało udzielone. To z kolei oznacza, że takie pełnomocnictwo, stosownie do art. 39 pkt 1 p.p.s.a., obejmuje z mocy samego prawa umocowanie do wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu, nie wyłączając skargi o wznowienie postępowania i postępowania wywołanego jej wniesieniem. Formalnoprocesowe ujęcie sprawy sądowoadministracyjnej, o którym mowa we wniosku Prezesa NSA oznacza, że dokonując w takim

przypadku interpretacji art. 39 pkt 1 p.p.s.a. i wykładając zwrot „wszystkie łączące się ze sprawą czynności w postępowaniu” należy rozumieć takie czynności, które są podejmowane w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji. Na marginesie można dodać, że taki charakter co do zasady, w świetle art. 275 i art. 276 p.p.s.a., będą miały także czynności podejmowane w związku ze skargą o wznowienie postępowania przed sądem pierwszej instancji. Dlatego też nietrafne są argumenty wywodzące z art. 39 pkt 1 *in fine* p.p.s.a. („nie wyłączając skargi o wznowienie postępowania i postępowania wywołanego jej wniesieniem”) możliwość rozciągnięcia pełnomocnictwa procesowego obejmującego prowadzenie postępowania sądownoadministracyjnego przed pierwszą instancją również na sporządzenie skargi kasacyjnej/zażalenia od orzeczenia, wydanego przez sąd pierwszej instancji, rozpatrywanych następnie przez NSA.

Wyznaczenie granic postępowania sądownoadministracyjnego przed sądem pierwszej instancji należy oprzeć na systematyce ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W tej ustawie w odrębnym dziale III zatytułowanym „Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym” zawarto podstawową regulację dotyczącą postępowania sądownoadministracyjnego przed sądem pierwszej instancji, która kończy się przepisami związanymi z prawomocnością orzeczeń. Już z tego względu, nie zagłębiając się nawet w rozważania doktrynalne związane z etapami postępowania sądownoadministracyjnego, nie można czynności podejmowanych przez sąd pierwszej instancji w ramach tzw. postępowania międzyinstancyjnego na podstawie art. 177–179a, zawartych w dziale IV p.p.s.a. traktować jako „łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu” przed sądem pierwszej instancji, do których odnosi się art. 39 pkt 1 p.p.s.a. Te czynności, pomimo że wykonuje je z woli ustawodawcy sąd pierwszej instancji, aby uprościć i przyspieszyć załatwienie sprawy, w istocie należą już do kolejnego etapu postępowania sądownoadministracyjnego, związanego z rozpatrywaniem środka odwoławczego przez NSA. Z tych powodów również sporządzenie skargi kasacyjnej lub zażalenia (art. 175 § 1, art. 194 § 4 p.p.s.a.), o których mowa we wniosku Prezesa NSA, uregulowane w dziale IV p.p.s.a. „Środki odwoławcze” nie może być traktowane jako czynności podejmowane w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji, bowiem dotyczą postępowania sądownoadministracyjnego przed NSA, uruchamiając to postępowanie.

Należy również zwrócić uwagę, że w obecnym stanie prawnym złożenie skargi kasacyjnej (odpowiednio zażalenia) w postępowaniu sądownoadministracyjnym jako środka odwoławczego nie zawsze jest czynnością dokonywaną w trybie pośrednim zgodnie z art. 177 § 1 p.p.s.a. Przepisy szczególnie przewidują bowiem, że skargę kasacyjną wnosi się bezpośrednio

do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jako przykład można wskazać regulację art. 30d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2025 r. poz. 198 ze zm.) czy też regulację art. 22i ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o rozwoju lokalnym z udziałem lokalnej społeczności (Dz.U. z 2025 r. poz. 182). Wniesienie środka odwoławczego jest zatem czynnością, która może zostać dokonana zarówno przed sądem pierwszej instancji, jak i przed sądem drugiej instancji. Wniesienie skargi kasacyjnej (odpowiednio zażalenia) jako środka odwoławczego jest czynnością procesową należąca do postępowania drugoinstancyjnego. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym (sądem pierwszej instancji) kończy się z chwilą wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie. Jediną czynnością, której można dokonać przed sądem pierwszej instancji po wydaniu orzeczenia jest złożenie wniosku o sporządzenie jego uzasadnienia lub wniosku o dokonanie rektyfikacji tego orzeczenia (jego uzupełnienie, sprostowanie lub wykładnię). Ocena zakresu pełnomocnictwa musi uwzględniać nie to, przed którym sądem czynność jest dokonywana, lecz to, czy umocowanie pełnomocnika dotyczy tylko postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, czy także przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Skoro skarga kasacyjna (zażalenie) podlega rozpoznaniu przez sąd drugiej instancji, to ten właśnie sąd, a nie sąd pierwszej instancji jest adresatem środka odwoławczego. Okoliczność, że – w przypadku pośredniego trybu wnoszenia środków odwoławczych – przed wojewódzkim sądem administracyjnym podejmowane są czynności wstępne, nie oznacza, że pełnomocnictwo jedynie „do reprezentowania strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przed sądem pierwszej instancji” uprawnia do sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej oraz zażalenia na postanowienie odrzucające skargę kasacyjną. Czynności wstępne (tzw. postępowanie międzyinstancyjne) podejmowane są po to, aby doprowadzić do stanu skutecznego wniesienia środka odwoławczego i przedstawienia tego środka adresatowi (tzn. Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu). Są one podejmowane na podstawie przewidzianego przez ustawodawcę zastępstwa sądu drugiej instancji. Wśród czynności zastępstwa sądu drugiej instancji – o ile nie zostało to wyłączone mocą przepisów szczególnych – mieszczą się również uprawnienia wojewódzkiego sądu administracyjnego do uwzględnienia wniesionego środka odwoławczego we własnym zakresie w trybie art. 179a p.p.s.a. oraz art. 195 § 2 p.p.s.a. – tzw. uprawnienia samokontrolne.

Udzielenie pełnomocnictwa jest czynnością prawną, do której odnoszą się przepisy – Kodeksu cywilnego. Artykuł 96 k.c. stanowi, że umocowanie do działania w cudzym imieniu może opierać się na ustawie (przedstawicielstwo ustawowe) albo na oświadczeniu reprezentowanego (pełnomocnictwo).

Stosownie natomiast do art. 65 § 1 k.c. oświadczenie woli należy tak tłumaczyć, jak tego wymagają ze względu na okoliczności, w których zostało złożone, zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje. Z kolei zgodnie z art. 65¹ k.c. przepisy o oświadczeniu woli stosuje się odpowiednio do innych oświadczeń.

Nie można wykluczyć tego, że strona postępowania sądowoadministracyjnego celowo ograniczyła zakres pełnomocnictwa poprzez wskazanie, że uprawnia ono pełnomocnika do jej reprezentowania w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji/postępowaniu pierwszoinstancyjnym (postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym). Trudno wymagać od strony, aby ustanawiając pełnomocnika do jej reprezentowania w postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym, nie chcąc, aby umocowanie to obejmowało *per se* prawo do sporządzenia skargi kasacyjnej (zażalenia), musiała ona w treści pełnomocnictwa zastrzegać, że umocowanie to nie obejmuje czynności, o których mowa.

Skoro skargę kasacyjną może sporządzić tylko profesjonalny pełnomocnik, to powinien on nie tylko mieć świadomość, że przedkładając pełnomocnictwo udzielone mu przez stronę do jej reprezentowania w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji/postępowaniu pierwszoinstancyjnym (postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym) nie będzie mógł wnieść zwyczajnych środków zaskarżenia od orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego, ale również – należycie dbając o interesy swojego mocodawcy – uprzedzić go o ograniczeniach związanych z zakresem udzielonego pełnomocnictwa. Rolą profesjonalnego pełnomocnika jest zatem czuwanie nad tym w jakim zakresie zostało mu udzielone umocowanie do działania.

Za przyjęciem poglądu o dopuszczalności wniesienia skargi kasacyjnej (zażalenia) na podstawie pełnomocnictwa do reprezentowania strony w postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym (postępowaniu przed sądem pierwszej instancji) nie może przemawiać argument o trudnościach związanych ze skomunikowaniem się pełnomocnika z jego mocodawcą, skoro brak pełnomocnictwa jest brakiem usuwalnym.

Udzielenia pełnomocnictwa do wniesienia skargi kasacyjnej nie można domniemywać ani dokonywać jego rozszerzającej interpretacji zważywszy na odmienne zasady ponoszenia kosztów postępowania kasacyjnego (zob. art. 204 p.p.s.a.). Naczelny Sąd Administracyjny nie powinien mieć żadnych wątpliwości co do woli strony poddania rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego kontroli instancyjnej, skoro wynik postępowania kasacyjnego może nieść dla tejże strony negatywne konsekwencje finansowe.

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

**UCHWAŁA
SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 16 marca 2026 r.
(I OPS 4/25)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Arkadiusz Despot-Mładanowicz (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Wojciech Jakimowicz (współsprawozdawca), Andrzej Jurkiewicz,
Leszek Kiermaszek, Małgorzata Pocztarek, Jerzy Stankowski,
Jerzy Stelmasiak*

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 16 marca 2026 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej zagadnienia prawnego przekazanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z dnia 20 października 2025 r. w sprawie ze skargi G.S. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia 3 października 2024 r., nr KOC/5289/Go/24, w przedmiocie umorzenia postępowania, w którym na podstawie art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne:

„Czy nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu?”

p o d j ą ł n a s t ę p u j ą c ą u c h w a ł ę :

Nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu.

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

Postanowieniem z dnia 20 października 2025 r., I SA/Wa 2470/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, działając na podstawie art. 269 § 1 w zw. z art. 187 § 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.) przedstawił odpowiedniemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne o następującej treści: „Czy nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.; dalej: dekret warszawski) przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572; dalej: k.p.a.) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu?”

W postanowieniu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że powyższe zagadnienie prawne było już przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 2024 r., podjętej w sprawie I OPS 1/23, w której skład siedmiu sędziów przesądził, że: „Stronie umowy przelewu wierzytelności określonej w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.), nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.) do uzyskania prawa użytkowania wieczystego w postępowaniu administracyjnym o wydanie decyzji na podstawie art. 7 ust. 2 i ust. 3 powołanego dekretu”.

W trakcie rozpoznawania sprawy ze skargi G.S. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia 3 października 2024 r., nr KOC/5289/Go/24, w przedmiocie umorzenia postępowania, które to umorzenie nastąpiło z uwagi na treść uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, I OPS 1/23, skład orzekający Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, nie podzielił niektórych zawartych w tej uchwale zapatrywań oraz wniosków. Dlatego też zobowiązany był zadać pytanie w trybie ustanowionym w art. 269 § 1 p.p.s.a., wnosząc do Naczelnego Sądu Administracyjnego o ponowną refleksję w odniesieniu do określenia katalogu stron w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego.

W uzasadnieniu postanowienia z dnia 20 października 2025 r., I SA/Wa 2470/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyjaśnił, że potrzeba zadania pytania wynikała z wątpliwości powstających przy odmiennej niż w podjętej uchwale wykładni niektórych przepisów dekretu z dnia 26 października 1945 r.

o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy, a także stąd, że – zdaniem Sądu pierwszej instancji – Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale I OPS 1/23 nie zajął się oceną rozważanego zagadnienia prawnego na podstawie przepisów prawa wspólnotowego oraz umowy międzynarodowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie opowiedział się za poglądem, w istocie przeciwnym do stanowiska zajętego w uchwale I OPS 1/23, zgodnie z którym nabywca roszczeń opisanych w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego w drodze umowy cywilnoprawnej, posiada przymiot strony w postępowaniu administracyjnym w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego. Za traktowaniem nabywcy wierzytelności dekretowej – obok byłego właściciela, jego spadkobierców, osób nabywających wierzytelność dekretową drogą umowy o dział spadku lub nabycia przedmiotu należącego do spadku – jako strony postępowania administracyjnego w sprawie o wierzytelność opisaną dyspozycją art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego przemawia, wedle Sądu pierwszej instancji, szereg argumentów, z których najważniejsze ogniskują się wokół, najogólniej mówiąc, cywilnoprawnej natury wierzytelności (roszczeń) dekretowych.

Stosownie do art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, dotychczasowy właściciel gruntu, prawni następcy właściciela, będący w posiadaniu gruntu, lub osoby prawa jego reprezentujące, a jeżeli chodzi o grunty oddane na podstawie obowiązujących przepisów w zarząd i użytkowanie – użytkownicy gruntu mogą w ciągu 6 miesięcy od dnia objęcia w posiadanie gruntu przez gminę zgłosić wniosek o przyznanie na tym gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną. Zgodnie z art. 7 ust. 2 tego aktu normatywnego, gmina uwzględni wniosek, jeżeli korzystanie z gruntu przez dotychczasowego właściciela da się pogodzić z przeznaczeniem gruntu według planu zabudowania, a jeżeli chodzi o osoby prawne – ponadto, gdy użytkowanie gruntu zgodnie z jego przeznaczeniem w myśl planu zabudowania nie pozostaje w sprzeczności z daniami ustawowymi lub statutowymi tej osoby prawnej.

Jak wyjaśnił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego zawiera normy materialne prawa administracyjnego oraz normę proceduralną regulującą postępowanie administracyjne. Podstawę wyprowadzenia interesu prawnego mogą stanowić wyłącznie przepisy administracyjnego prawa materialnego. Takim przepisem jest art. 7 ust. 2 dekretu warszawskiego, zgodnie z którym konkretnie nazwane prawa – ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy lub prawa zabudowy – mogą być ustanowione na rzecz byłego właściciela, który może oczekiwać ich przyznania, o ile nie zajądą negatywne przesłanki. Jest to zatem typowa norma prawa materialnego, gdyż

ustanawia konkretne uprawnienia na rzecz konkretnych podmiotów. Stanowi merytoryczną i jedyną podstawę wiarygodności do ustanowienia praw na odebranej nieruchomości, reguluje stosunki prawne między byłym właścicielem a gminą m.st. Warszawy oraz rozstrzyga o treści i istocie wykreowanego stosunku prawnego. Oznacza to, że na podstawie powołanej normy administracyjnego prawa materialnego, byłym właścicielem zawsze i bez wątplenia będzie stroną postępowania administracyjnego w sprawie o ustanowienie prawa użytkownika wieczystego na podstawie przepisów dekretu.

W konsekwencji zachodzi potrzeba zastosowania normy proceduralnej z art. 30 § 4 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem, w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni. Ponieważ, w ocenie Sądu pierwszej instancji, wiarygodności dekretowe są dziedziczne i zbywalne, następcy prawni byłego właściciela gruntu warszawskiego, w tym m.in. osoby nabywające wiarygodności w drodze umowy o dział spadku oraz nabywcy zbywalnego prawa do ustanowienia własności czasowej lub prawa zabudowy na podstawie umowy cywilnoprawnej, stają się stronami.

Aspekt proceduralny art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego manifestuje się w tym, że powołana regulacja zawiera samodzielną i jednoznacznie wyrażoną normę prawną statuującą katalog wnioskodawców, a więc krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o przyznanie prawa wieczystej dzierżawy lub prawa zabudowy. Wymaga podkreślenia, że przepis art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego należy wyklądać z uwzględnieniem historycznych regulacji normujących instytucję strony postępowania administracyjnego. Mając na uwadze stan normatywny relewantny na dzień wejścia w życie dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy, w tym w szczególności regulacje obowiązującego wówczas rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. z 1928 r. Nr 36, poz. 341 ze zm.), można dojść do konkluzji, że jako stroną postępowania należało traktować każdego wnioskodawcę (każdy podmiot uprawniony do złożenia wniosku z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego) oraz że stroną był każdy następca prawny wnioskodawcy niezależnie od rodzaju następstwa, także następca singularny. Za tym poglądem przemawia art. 9 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, zgodnie z którym osobą interesowaną jest każdy kto żąda czynności władzy, do kogo czynność władzy się odnosi lub też czyjego interesu czynność władzy choćby pośrednio dotyczy, jak również art. 9 ust. 2 tego aktu normatywnego, w myśl którego osoby interesowane, które uczestniczą w sprawie na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu, są stronami. Katalog podmiotów

będących stronami w postępowaniu prowadzonym na podstawie przepisów dekretu warszawskiego został utrzymany także po wejściu w życie Kodeksu postępowania administracyjnego. W obrocie prawnym brakuje bowiem normy, która w związku z wejściem w życie k.p.a. pozbawiała przymiotu strony postępowania administracyjnego podmioty (osoby), które były stronami pod rządami rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym.

Z powyższego wynika, że zarówno w reżimie powołanego rozporządzenia jak i pod rządami k.p.a., za stronę postępowania należy uznać byłego właściciela, a obok niego osoby, które złożyły wniosek o ile należą do kręgu formalnie uprawnionych na podstawie art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, a więc są prawnymi następcami właściciela będącymi w posiadaniu gruntu lub osobami prawa jego reprezentującymi, a jeżeli chodzi o grunty oddane na podstawie obowiązujących przepisów w zarząd i użytkowanie – użytkownikami gruntu. Artykuł 7 ust. 1 dekretu warszawskiego – w części zawierającej definicję wnioskodawców w sprawie administracyjnej – ma charakter proceduralny i powinien być odczytywany jako *lex specialis* w stosunku do art. 28 k.p.a. statującego instytucję strony postępowania administracyjnego, gdyż stanowi znaną prawu polskiemu samodzielną podstawę ustalenia kręgu stron postępowania. Wedle tego zapatrywania stroną postępowania jest więc każdy podmiot wymieniony w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, w tym singularny nabywca wierzytelności jako uprawniony do złożenia wniosku, o ile taki wniosek złożył. W razie utraty zdolności prawnej na jego miejsce wchodzi następcy prawni, stosownie do art. 30 § 4 k.p.a.

Z uwagi na literalne brzmienie art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, wedle którego podmiotem, na rzecz którego ma być ustanowione prawo wieczystej dzierżawy lub prawo zabudowy jest jedynie dotychczasowy właściciel, nie jest jasne czy wskazane prawa można także ustanawiać na rzecz następców prawnych byłego właściciela gruntu. Z całą pewnością beneficjentem uprawnienia do przyznania własności czasowej lub prawa zabudowy jest tylko były właściciel nieruchomości warszawskiej. Jednakże krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku, a zatem do wszczęcia postępowania administracyjnego jest szerszy, gdyż poza byłym właścicielem gruntu obejmuje także inne osoby, w tym jego następców prawnych i to bez rozróżnienia, czy są następcami uniwersalnymi, czy singularnymi.

Ponieważ wykładnia językowa nie przesądza konkluzywnie tego zagadnienia, konieczne jest posłużenie się wykładnią systemową. Mianowicie analiza treści art. 111a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.; dalej: u.g.n.), normującego prawa i roszczenia związane z gruntami warszawskimi oraz prawo pierwokupu Skarbu Państwa

lub m.st. Warszawy, uprawnia do wniosku, że ustawodawca traktuje zespół uprawnień ustanowionych w art. 7 dekretu warszawskiego jako „prawa i roszczenia”, a uprawnienie ustanowione w art. 214 u.g.n. jako „roszczenie”. Jeśli chodzi o uprawnienia z art. 7 dekretu warszawskiego, to ustawodawca także wprost dopuszcza ich sprzedaż, a następców prawnych byłych właścicieli nabywających te prawa na podstawie czynności *inter vivos* oraz dalszych następców prawnych na podstawie takich czynności traktuje jak podmioty, którym przysługują prawa i roszczenia wymienione w art. 7 dekretu warszawskiego albo przysługuje roszczenie wywodzone z art. 214 u.g.n. Także na mocy art. 30 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych dotyczących nieruchomości warszawskich wydanych z naruszeniem prawa (Dz.U. z 2021 r. poz. 795), ustawodawca dopuścił możliwość uchylecia, stwierdzenia wadliwości lub stwierdzenia wydania z naruszeniem prawa decyzji dekretowej między innymi w sytuacji, gdy przeniesienie roszczeń do nieruchomości było rażąco sprzeczne z interesem społecznym. Tym samym ustawodawca niejako zaaprobował fakt, że nabywcy roszczeń dekretowych na podstawie czynności prawnej *inter vivos* byli zasadnie traktowani jako strony postępowania administracyjnego, w którym wydano wadliwe decyzje i uznał tych następców singularnych za strony postępowania przed Komisją Weryfikacyjną.

Zbywalny charakter roszczeń dekretowych był ponadto, jak przypomniał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, aprobowany w praktyce orzeczniczej Sądu Najwyższego oraz Trybunału Konstytucyjnego. W przypadku sądownictwa powszechnego już w latach 50-tych XX w. wypracowano stanowisko, zgodnie z którym roszczenie dekretowe stanowiło prawo majątkowe, dziedziczne i zbywalne. Ukształtowane następnie przez kolejne lata orzecznictwo sądowe akceptowało singularnych nabywców praw i roszczeń dekretowych jako strony w postępowaniach administracyjnych, które toczyły się w trybie art. 7 dekretu warszawskiego. Także Trybunał Konstytucyjny stwierdzał w swojej judykaturze, że prawo przyznane w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego ma charakter majątkowy. O tym, że ustawodawca nie traktuje tego prawa jako ściśle związanego z osobą dotychczasowego właściciela, bezpośrednio dotkniętego wywłaszczeniem świadczy przyznanie mu uprawnienia jego „następcom prawnym”, co znaczy, że prawo to jest zarówno dziedziczne jak i zbywalne.

Analizując normatywny charakter uprawnień określonych w art. 7 dekretu warszawskiego, Sąd pierwszej instancji wskazał w postanowieniu I SA/Wa 2470/24, że przyznanie na gruncie warszawskim prawa wieczystej dzierżawy lub prawa zabudowy, później – od 22 października 1961 r. – prawa użytkowania wieczystego, a od 1 stycznia 2019 r. prawa własności na rzecz byłego właściciela ma niewątpliwie charakter cywilny i materialnoprawny. Treścią tego

uprawnienia jest bowiem możliwość domagania się ustanowienia prawa na nieruchomości. Uprawnienie ma zatem także typowo majątkowy charakter. O majątkowym, a nie osobistym charakterze uprawnień z art. 7 dekretu warszawskiego, świadczy także ich dziedziczność, która nigdy nie była kwestionowana. Dziedziczne są jedynie prawa majątkowe (art. 922 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.; dalej: k.c.), zatem powołanym wyżej uprawnieniom dekretowym należy przypisać charakter typowo majątkowy, co wyklucza wiązanie ich wyłącznie z osobą byłego właściciela. Sam Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale I OPS 1/23 dopuścił konstruowanie przymiotu strony na podstawie czynności cywilnoprawnych – także umów – gdyż w uzasadnieniu tej uchwały przyjęto, że stronami postępowania są nie tylko spadkobiercy byłego właściciela nieruchomości warszawskiej, ale także ci, którzy ten spadek nabyli na podstawie umowy opisanej w art. 1051 k.c. Uprawniony jest więc wniosek, że w uzasadnieniu uchwały dopuszczono czynność prawną stanowiącą umowę cywilnoprawną o zbyciu spadku jako źródło interesu prawnego z art. 28 k.p.a.

Jak podkreślił Sąd pierwszej instancji, treścią uprawnień byłego właściciela ustanowionych w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego jest uprawnienie do domagania się od podmiotu publicznego konkretnego zachowania w postaci złożenia oświadczenia woli o ustanowieniu prawa rzeczowego. Po stronie byłego właściciela powstawało zatem prawo żądania od dłużnika spełnienia określonego świadczenia (o ile nie zachodziły przesłanki negatywne), natomiast po stronie podmiotu publicznego powstawał obowiązek polegający na ustanowieniu jednego z dwóch konkretnych praw (o ile nie zachodziły przesłanki negatywne). Były właściciel nabywał zatem prawo do otrzymania świadczenia od dłużnika, czyli wierzytelność. Jednakże ta wierzytelność była warunkowa i przyszła. Warunkowa, gdyż zależna od spełnienia dwóch warunków: objęcia gruntu w posiadanie przez m.st. Warszawa oraz istnienia pozytywnej dla byłego właściciela i ostatecznej decyzji administracyjnej o ustanowieniu praw opisanych w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego. Natomiast po złożeniu wniosku z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego i tym samym wszczęciu postępowania administracyjnego, także mamy do czynienia z wierzytelnością przyszłą i warunkową. Znika jednak warunek złożenia wniosku, bo ten został już złożony; tym samym pozostaje warunek istnienia ostatecznej decyzji administracyjnej o ustanowieniu prawa.

W obu opisanych wyżej wypadkach przyszła wierzytelność jest zbywalna. Za możliwością dokonania przelewu takiej wierzytelności opowiedział się Sąd Najwyższy wskazując w wyrokach z 26 czerwca 2015 r., I CSK 642/14 oraz z 17 marca 2016 r., V CSK 379/15, że – o ile w umowie cejsi strony inaczej nie postanowiły – przelew wierzytelności przyszłej stanowi czynność zobowiązującą

o podwójnym skutku zobowiązująco-rozporządzającym i jedynie samo rozporządzenie polegające na przejściu wierzytelności z majątku dłużnika do majątku cesjonariusza przesuwają się do czasu oznaczenia jej treści (art. 509 k.c.). Jeżeli wobec tego zespół uprawnień opisanych w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego traktować jak przyszłą wierzytelność, to w świetle wyżej przedstawionych, a zasługujących na pełną aprobatę poglądów Sądu Najwyższego należy opowiedzieć się za możliwością jej przeniesienia na inną osobę w drodze czynności *inter vivos*.

Majątkowy charakter uprawnień z art. 7 dekretu warszawskiego w powiązaniu z administracyjną formą rozstrzygnięcia o nich sprawiają, że wykonanie tych uprawnień jest dwuetapowe. Pierwszy etap polega na przeprowadzeniu postępowania administracyjnego, w którym organ rozstrzyga czy należy ustanowić prawo rzeczowe na nieruchomości warszawskiej. Odpowiedź negatywna kończy cały proces. W razie pozytywnej odpowiedzi otwiera się drugi etap polegający na zawarciu cywilnoprawnej umowy o ustanowieniu prawa rzeczowego. Do ustanowienia prawa rzeczowego sama decyzja nie wystarcza. Wymagane jest złożenie oświadczeń woli w formie aktu notarialnego. Zakończenie pierwszego etapu ostateczną decyzją o ustanowieniu prawa rzeczowego ma ten skutek, że wierzytelność powstaje, bowiem konkretyzuje się tak w aspekcie podmiotowym (kto na rzecz kogo ma ustanowić prawo rzeczowe) jak i przedmiotowym (jakie prawo i do jakiej nieruchomości ma być ustanowione). Wynika stąd, że uprawnienie do ustanowienia prawa rzeczowego do gruntu warszawskiego ma charakter majątkowy, a nie osobisty. Jest prawem podmiotowym. Polega na możliwości dopuszczenia przez prawo działania byłego właściciela lub jego następców, które to działanie przejawia się możliwością złożenia wniosku o treści wyrażonej w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego. Byłemu właścicielowi i jego następcom zostało przyznane uprawnienie polegające na oczekiwaniu od organów władzy publicznej określonego zachowania się, tj. ustanowienia prawa do nieruchomości.

W odniesieniu do gruntów zabudowanych, normy zawarte w art. 1, art. 5 i art. 8 dekretu warszawskiego przełamywały zasadę *superficies solo cedit*. O ile bowiem na podstawie art. 1 dekretu warszawskiego grunty przechodziły na własność gminy m.st. Warszawy, to posadowione na nich budynki – stosownie do art. 5 – pozostawały własnością dotychczasowych właścicieli. Ten stan miał być z założenia tymczasowy. Kończył się utratą prawa do budynków i przejściem ich własności przez gminę m.st. Warszawa, w razie niezłożenia przez osoby wymienione w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, w wyznaczonym tam terminie, wniosku o przyznanie prawa do gruntu lub w razie negatywnego rozpoznania tego wniosku. Jeśli właściciel budynku zbył prawo jego własności przed zgłoszeniem żądania dekretowego albo w toku sprawy

administracyjnej – przed rozpoznaniem tego żądania to przy wykładni zastosowanej w uchwale I OPS 1/23 rozejście się prawa do budynku z prawem do gruntu ma charakter trwały. Nabywca prawa własności do budynku pozostaje jego właścicielem, ale czerpiąc wierzytelność o prawo do gruntu z umowy cywilnoprawnej nigdy tego prawa nie uzyska, bo nie może być stroną postępowania, w którym o tym prawie rozstrzyga organ administracji. Nieakceptowalny i trwały stan złamania zasady *superficies solo cedit* prowadzi do nieakceptowalnego skutku, który polega na tym, że właściciel budynku nie może z niego korzystać zgodnie z przysługującym mu na podstawie art. 140 k.c. społecznym i gospodarczym przeznaczeniem jego prawa własności, bo nie nabędzie własności gruntu. Tymczasem zamysłem dekretu było doprowadzenie do fuzji praw do gruntu i budynku, zaś późniejsze ustawodawstwo przewidywało ustanawianie silnego prawa do gruntu, prawa rzeczowego w postaci użytkownika wieczystego, a od stycznia 2019 r. – prawa własności.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zauważył ponadto, że ostateczna decyzja kończąca postępowanie wywołane wnioskiem o prawo wieczystej dzierżawy lub prawo zabudowy jest konstytutywna. Tworzy nowy stan prawny konkretyzując i czyniąc wymagalną wierzytelność o ustanowienie prawa do nieruchomości. Konkretyzacja tej wierzytelności ma także podmiotowy aspekt polegający na wskazaniu osoby, na rzecz której ma być ustanowione prawo do nieruchomości. Wszelkie rozstrzygnięcia konstytutywne – organów administracji publicznej jak i sądów – tworząc nowe stany prawne powinny być adresowane do podmiotów, którym przyznawane są uprawnienia i które mają zdolność prawną. W razie zbycia wierzytelności z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego rozstrzygnięcia powinny dotyczyć osób, którym te prawa przysługują.

Sąd pytający następnie rozważał uprawnienia ustanowione w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego w kontekście mienia. Pojęcie mienia zostało zdefiniowane w prawie polskim, gdzie – stosownie do art. 44 k.c. – oznacza ono własność i inne prawa majątkowe, tj. wszystkie podmiotowe prawa majątkowe, tak o charakterze bezwzględnym jak i względnym, w tym wierzytelności i roszczenia, jak również w regulacjach prawnomiędzynarodowych. Mianowicie norma z art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności statuuje podstawową zasadę wyrażającą się prawem każdej osoby do poszanowania swojego mienia. Pojęcie mienia na gruncie Protokołu Nr 1 ma znaczenie autonomiczne. Wedle powołanego przepisu mieniem jest nie tylko prawo własności, ale także inne prawa, a nawet korzyści majątkowe, w tym wierzytelności i roszczenia wyrażające się uprawionym oczekiwaniem ich wykonania przez podmiot prawa. Z kolei w myśl art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 2016.202.389; dalej: KPP), każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze

spadku mienia nabytego zgodnie z prawem. Ochrona przewidziana w przepisie dotyczy zatem każdego mienia nabytego w sposób przewidziany przez prawo krajowe lub wspólnotowe, przy czym nie ma znaczenia czy nabycia nastąpiło drogą sukcesji generalnej, czy singularnej na podstawie czynności prawnej *inter vivos*. W konsekwencji uprawnienia ustanowione w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego są mieniem podlegającym ochronie przewidzianej w art. 44 k.c., art. 1 protokołu paryskiego do Konwencji o ochronie praw człowieka i obywatela oraz art. 17 KPP.

W art. 47 KPP zostało ustanowione prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, jeśli prawa zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone. Ochrona mienia, w tym wierzytelności z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego, nabytych następstwem singularnym jest prawem zagwarantowanym w art. 17 KPP. Jeżeli zatem na etapie postępowania administracyjnego nabywca takiej wierzytelności nie otrzyma ochrony prawnej, to powinien ją uzyskać przed sądem administracyjnym. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika powinność sądu unijnego, w tym polskiego sądu administracyjnego, dokonywania wykładni prawa krajowego tak, by zapewnić singularnym nabywcom wierzytelności dekretowych możliwość dochodzenia roszczeń wynikających z tych wierzytelności. Taka wykładnia jest możliwa i ma mocne podstawy normatywne w polskim prawie. Zarazem Trybunał Sprawiedliwości idzie jeszcze dalej, gdyż nakłada na sądy krajowe nakaz niestosowania przepisów krajowych, które uniemożliwiają ochronę uprawnień gwarantowanych przez prawo unijne. Jeżeli więc polski sąd administracyjny nie dostrzega możliwości udzielenia ochrony singularnym nabywcom wierzytelności dekretowych, upatrując przeszkody w prawie krajowym, to powinien odmówić zastosowania przepisów stojących temu na przeszkodzie.

Na Rzeczypospolitej Polskiej spoczywa obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem Unii Europejskiej. Ten obowiązek został wywiedziony przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pierwotnych i wtórnych przepisów wspólnotowych oraz ustanowionych w nich zasady pierwszeństwa i zasady odpowiedzialności odszkodowawczej państw członkowskich za naruszenie prawa unijnego. Jest to instrument służący zapewnieniu efektywności prawa unijnego w krajowym porządku prawnym. Utrwalone orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wskazuje, że sądy oraz inne organy państw członkowskich zobowiązane są do wykładni prawa krajowego zgodnie z treścią i celem prawa unijnego. Obowiązek zgodnej wykładni jest aktualny wszędzie tam, gdzie regulacja prawa krajowego podpada pod zakres zastosowania prawa unijnego. Skoro wierzytelności ustanowione art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego stanowią mienie i skoro są zbywalne oraz dziedziczne, to podlegają ochronie ustanowionej w art. 17 KPP. Przy czym podmiotami chronionymi są osoby,

którym te prawa przysługują, czyli były właściciel gruntu warszawskiego oraz wszyscy – zarówno generalni jak i singularni – jego następcy prawni.

Z kolei ochrona mienia ustanowiona w Protokole Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności wymaga efektywnego środka ochrony prawnej, czyli regulacji służących urzeczywistnieniu (dochodzeniu i wykonaniu) uprawnień do ochrony mienia wywodzonych z prawa unijnego oraz z konwencji. Efektywny środek prawny o charakterze proceduralnym musi zapewnić możliwość dochodzenia i ochrony uprawnień ustanowionych w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego również ich singularnym nabywcom, albowiem to ich mienie ma być chronione. Zważywszy na dwuetapowy charakter realizacji opisywanych uprawnień, proceduralnie efektywny środek musi istnieć na etapie postępowania administracyjnego. Oznacza to konieczność zapewnienia singularnym nabywcom uprawnień dekretowych możliwości uczestnictwa w sprawie administracyjnej mającej za przedmiot rozstrzyganie o tych uprawnieniach. Inaczej uprawnienia te nie będą w żaden sposób chronione. Państwo ma zapewnić adekwatne i efektywne środki prawa krajowego dla ochrony uprawnień ustanowionych prawem wspólnotowym lub konwencją, a jeśli na gruncie prawa krajowego wykonanie uprawnień wynikających z prawa unijnego jest niemożliwe bądź nadmiernie utrudnione obowiązkiem organów krajowych jest niezastosowanie rozwiązania danej regulacji prawa krajowego naruszającej wymóg skuteczności, przy czym może to polegać nawet przy zastosowaniu rozwiązań nie występujących w prawie krajowym, czyli przez użycie instrumentów w postaci zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego albo prawa ustanowionego konwencją rzymską lub zastosowaniu zgodnej z prawem unijnym i konwencyjnym wykładni prawa krajowego. Tak pojęta zasada efektywnego środka proceduralnego rodzi po stronie organów administracji krajowej i krajowych sądów administracyjnych bezwzględną powinność zapewnienia singularnym nabywcom uprawnień dekretowych ochrony ich mienia poprzez możliwość udziału w postępowaniach mających za przedmiot rozstrzyganie o ich prawach podmiotowych wywodzonych z dekretu warszawskiego.

Stanowisko w sprawie, zawarte przy piśmie z 29 stycznia 2026 r., znak 1001-4.Zp.382.2025, wyraził również Prokurator Prokuratury Krajowej, wnosząc o podjęcie uchwały, że: „Stronie umowy przelewu wierzycielności określonej w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.), nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572) w postępowaniu administracyjnym o wydanie decyzji na podstawie art. 7 ust. 2 i ust. 3 powołanego dekretu.”

Według Prokuratora Prokuratury Krajowej, argumentacja przedstawiona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, uzasadniająca w ocenie tego Sądu odstępianie od poglądu prawnego wyrażonego uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego opiera się na kilku zasadniczych poglądach odnoszących się do wykładni art. 7 dekretu warszawskiego w zestawieniu z art. 28 k.p.a., a następnie poddaniu poczynionych na tej podstawie konkluzji analizie z odwołaniem do regulacji zawartych w 17 ust. 1 i art. 47 KPP oraz w art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz odnoszącego się do tych regulacji orzecznictwa europejskich trybunałów: luksemburskiego oraz strasburskiego.

Jak wyjaśnił Prokurator Prokuratury Krajowej, Sąd pytający wskazał w uzasadnieniu swojego postanowienia argumenty przemawiające za poglądem, zgodnie z którym zbiór uprawnień ustanowionych w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego jest wierzytelnością o charakterze majątkowym, dziedziczną i zbywalną przez czynność prawną. Podkreślenia wymaga fakt, iż konkluzje te w istotnym zakresie, w szczególności w odniesieniu do zagadnienia zbywalności tych uprawnień przez czynność prawną, odbiegają od stanowiska zajętego i obszernie uargumentowanego w uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny obszernie uzasadnił pogląd, zgodnie z którym przelew wierzytelności dekretowej należy uznać za „sprzeciwiający się ustawie”, co zarówno na gruncie obowiązującego w czasie wejścia w życie dekretu Kodeksu zobowiązań (art. 168), jak i aktualnego Kodeksu cywilnego (art. 509 § 1) uniemożliwiało skuteczne dokonanie przez wierzyciela przeniesienia „wierzytelności w postaci przyszłych podmiotowych praw, których beneficjentem *ex lege* mógł być wyłącznie dotychczasowy właściciel gruntu”. Niemożność skutecznego dokonania przelewu wierzytelności z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego „w konsekwencji wyklucza zastosowanie art. 30 § 4 k.p.a. – zgodnie z zasadą *nemo plus iuris in alium transferre potest, quam ipse habet*”. Powyższe stanowisko zajęte w uchwale NSA konsekwentnie nawiązuje do stanowiska wyrażonego przez Naczelną Sąd Administracyjny w uchwale z 30 czerwca 2022 r., I OPS 1/22.

Zdaniem Prokuratora Prokuratury Krajowej, przedstawioną na wsparcie przeciwnego stanowiska, zajętego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, argumentację trudno uznać za dostatecznie pogłębioną, a tym bardziej za przekonującą. Opiera się ona na twierdzeniu, że art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego kreuje po stronie dotychczasowego właściciela wierzytelność warunkową i przyszłą, zależną od spełnienia dwóch warunków: „objęcia gruntu w posiadanie przez m.st. Warszawa oraz istnienia pozytywnej dla byłego właściciela i ostatecznej decyzji administracyjnej o ustanowieniu praw

opisanych w art. 7 ust. 1 dekretu”, która to wierzytelność jest przenoszalna zarówno w drodze sukcesji generalnej – dziedziczenia, jak i sukcesji singularnej – przez czynność prawną *inter vivos*.

Nieprzekonujący charakter tego twierdzenia wynika w pierwszym rzędzie z faktu, iż Sąd pytający w żaden sposób nie ustosunkował się do wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartych w uzasadnieniu uchwały odnoszących się do przywołanych w postanowieniu Sądu pierwszej instancji argumentów.

Szczególnie nieprzekonująca teza, leżąca u podstaw przedstawionego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stanowiska, dotyczy upatrywania podstawy prawnej, z której miałyby wynikać interes prawny w rozumieniu art. 28 k.p.a., a tym samym uprawnienie do udziału w charakterze strony w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego, w normie prawnej o charakterze proceduralnym, zawartej w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, której treścią jest, jak to określono w uzasadnieniu postanowienia, „enumeratywne określenie kręgu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku”. Pomijając fakt, że Sąd pierwszej instancji stara się dekodować znaczenie tej normy w zakresie legitymizującego udział w postępowaniu w charakterze strony poprzez odwołanie się do pojęcia „osoby interesowanej”, określonego w art. 9 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, a więc nieobowiązującym akcie prawnym, nawet w czasie obowiązywania niepozostającym z dekretem w jakiegokolwiek relacji, która uzasadniałaby w oparciu o zestawienie brzmienia obu przepisów dokonywanie wykładni o charakterze systemowym, to odwołując się do treści zapisów zawartych w tym artykule rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej pomija fakt, iż status strony dla „osoby interesowanej” warunkowany był uczestnictwem w sprawie „na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu”, co wskazuje na to, iż konstrukcja przepisu legitymizującego udział w postępowaniu w charakterze strony nie odbiegała w swej istocie od konstrukcji normy z art. 28 k.p.a., który wszak stanowi o „interesie prawnym lub obowiązku”.

W tej sytuacji Prokurator Prokuratury Krajowej uznał za pogląd wyrażony w sposób arbitralny, bez wsparcia go przekonującą argumentacją merytoryczną, stwierdzenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zgodnie z którym „Zestawienie regulacji o kręgu wnioskodawców zawartej w art. 7 ust. 1 dekretu z przepisami zawartymi w art. 9 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnym jednoznacznie przesądza, że każdego wnioskodawcę należało traktować jak stronę oraz że stroną był każdy następca prawny wnioskodawcy niezależnie od rodzaju następstwa, w tym następcą singularny.”

Wedle Prokuratora Prokuratury Krajowej słabość powyżej przedstawionego poglądu pogłębia fakt, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

w żaden sposób nie ustosunkował się do kluczowych dla wyrażonego w uchwale stanowiska prawnego stwierdzeń odnoszących się do niemożności zastosowania do wynikającego z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego „uprawnienia kształtowanego podmiotowo i przedmiotowo powołanym przepisem do tego, aby dopiero właściwy organ administracji przyznał legitymowanej osobie określone prawo w drodze decyzji” przepisu art. 30 § 4 k.p.a., przewidującego wstąpienie do postępowania dotyczącego praw zbywalnych lub dziedzicznych następców prawnych strony, z uwagi na fakt, że jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny, w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego ustawodawca wyraźnie wskazał na przyznanie określonych praw dotychczasowemu właścicielowi nieruchomości warszawskiej, które ma dopiero nastąpić stosownym rozstrzygnięciem ze sfery prawa administracyjnego. Przed wydaniem tego rozstrzygnięcia prawa wymienione w dekreście warszawskim jeszcze nie istnieją, dlatego nie są objęte art. 30 § 4 k.p.a.

Upatrywanie podstawy prawnej do udziału w charakterze strony w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego w normie prawnej o charakterze proceduralnym, co postuluje Sąd pytający, pozostaje zdaniem Prokuratora Prokuratury Krajowej w zasadniczej sprzeczności z ugruntowanym zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i piśmiennictwie, jednoznacznym stanowiskiem, zgodnie z którym pojęcie strony w rozumieniu art. 28 k.p.a. może być wyprowadzone wyłącznie z administracyjnego prawa materialnego. W uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego poświęcono bardzo wiele miejsca wskazaniu podstaw do przyjęcia poglądu o konsekwentnej linii orzeczniczej w tym zakresie.

Wobec powyżej zarysowanych słabości argumentacji przedstawionej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w zakresie w jakim starał się on uzasadnić propozycje traktowania art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego jako samoistnej podstawy legitymizującej udział w postępowaniu w charakterze strony, wynikającej z przepisu proceduralnego, pomimo sprzeczności takiego stanowiska z treścią art. 28 k.p.a. oraz konsekwentną linią orzeczniczą, pozbawione dostatecznego wsparcia merytorycznego stwierdzenie, iż zawarty w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego „przepis jasno wskazuje na podmioty, które mogą złożyć wniosek”, wobec czego „Osoba legitymowana do złożenia wniosku jest stroną postępowania” jawi się jako pogląd arbitralny w stopniu ograniczającym potrzebę jego dalszej analizy.

Jak wskazał Prokurator Prokuratury Krajowej, istotna część rozważań Sądu pytającego, w oparciu o które formułuje on końcowe wnioski wystąpienia, stanowi odwołanie się do aktów prawa międzynarodowego – Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka oraz Karty Praw Podstawowych Unii

Europejskiej. Co najmniej w istotnym zakresie niezgodne ze stanem rzeczywistym jest twierdzenie zawarte w postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, formułujące zarzut, że w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego ten „nie zajął się oceną rozważanego zagadnienia na podstawie przepisów prawa wspólnotowego i umowy międzynarodowej”. W uzasadnieniu tej uchwały znajduje się bowiem merytoryczne ustosunkowanie do argumentacji Rzecznika Praw Obywatelskich odnoszącej się do przepisu zawartego w art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka, wspierającej wyrażony przez niego pogląd, że „najnowszy kierunek wykładni sądów administracyjnych, wedle którego ustanowienie użytkowania wieczystego na rzecz nabywcy roszczenia dekretowego jest niedopuszczalne, może kolidować z Art. 1 Protokołu Nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności”.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w obszernym wywodzie, którego przekonujący charakter trudno zakwestionować, i próby takiej nie podjął także Sąd pytający, nie jest również uzasadnione szczegółowe rozważanie zakresu wykładni pojęcia „dotychczasowy właściciel” użytego w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego w kontekście ewentualnego naruszenia art. 1 Protokołu Nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.

Z kolei odnosząc się do argumentacji Sądu pytającego, która prowadzi do uprawnionego w jego ocenie twierdzenia, że stosowanie wykładni przedstawionej w uchwale NSA narusza standardy ochrony mienia ustanowione w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej, wynikające z art. 17 ust. 1 w zw. z art. 47 tej Karty, Prokurator Prokuratury Krajowej podkreślił, że orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 stycznia 2025 r., C-253/23, wskazywane jako jedyna konkretna podstawa postulowanej w postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie interpretacji art. 47 KPP, dotyczy tak zasadniczo odmiennej materii wyznaczającej przedmiotowe granice wnioskowania przedstawionego przez TSUE, iż wysnuwanie jakichkolwiek wniosków z treści tego orzeczenia w odniesieniu do zagadnienia ewentualnej ochrony interesów majątkowych umownych nabywców uprawnień z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Niezależnie od powyższej konstatacji należy jednak zauważyć, iż powoływanie się przez WSA w Warszawie na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zdaje się pomijać fakt, iż przedmiotem wypowiedzi Trybunału luksemburskiego może być wyłącznie tzw. sprawa unijna (dawniej określana jako sprawa wspólnotowa), co w powszechnym rozumieniu tego pojęcia obejmuje taką sprawę, „w której występuje element trans graniczny lub w której roszczenia i zarzuty wywodzone są z bezpośrednio skutecznych przepisów prawa UE bądź też zastosowanie mają przepisy krajowe stanowiące implementację

pochodnych aktów prawa UE, albo pojawia się problem dyskryminacji czy odeśnięcia do prawa unijnego”.

Mając na uwadze powyższe, jako przekonujący jawi się pogląd, że bezpośrednio odwoływanie się przez Sąd pytający do art. 17 ust. 1 i art. 47 KPP jako unormowań stanowiących wzorce kontroli ustawodawstwa krajowego prowadzącej do wniosków istotnych dla wykładni art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego w zw. z art. 28 k.p.a., nie jest trafne. Wniosek ten, jak i fakt, że w przywołanym wyroku TSUE w sprawie C-253/23 art. 47 KPP został przywołany pomocniczo, w praktyce jako dyrektywa interpretacyjna, podczas gdy zasadniczy przedmiot wypowiedzi TSUE stanowiły przepisy stanowiące implementację dyrektywy 2014/104 w sprawie niektórych przepisów regulujących dochodzenie roszczeń odszkodowawczych z tytułu naruszenia prawa konkurencji państw członkowskich i Unii Europejskiej, tym bardziej utwierdza przekonanie, że wynikająca z treści postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie próba zakwestionowania wykładni przyjętej w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego jako rzekomo prowadzącej do naruszenia standardów ochrony wynikających z tych przepisów, nie może zostać uznana za merytorycznie skuteczną.

Stanowisko w sprawie zajął Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 26 lutego 2026 r., znak IV.7004.18.2025.MC, wnosząc o pozostawienie przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie ma podstaw do merytorycznego rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego. Sentencja uchwały NSA z 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23, dotyczy wyłącznie kwestii, czy podmiot, który nabył wierzytelność określoną w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego na podstawie umowy przelewu, jest stroną w rozumieniu art. 28 k.p.a. „do uzyskania prawa” użytkowania wieczystego w postępowaniu administracyjnym toczącym się na podstawie art. 7 ust. 2 i ust. 3 dekretu. Odpowiedź NSA na tak zadane pytanie jest negatywna – cesjonariusz z art. 28 k.p.a. nie może wywodzić swojego interesu prawnego.

Jak wskazał Rzecznik Praw Obywatelskich, WSA w Warszawie swoje pytanie oparł na założeniu, że w rozstrzyganej sprawie źródłem statusu strony postępowania nie jest art. 28 k.p.a., lecz sam dekret warszawski, tj. art. 7 ust. 2 tego dekretu. Sąd wyraźnie stwierdza, że w jego przekonaniu ten ostatni przepis stanowi *lex specialis* względem art. 28 k.p.a. i z tego powodu stanowi samodzielną podstawę ustalenia kręgu stron postępowania. Tymczasem sentencja uchwały NSA z 10 kwietnia 2024 r. zawiera interpretację wyłącznie art. 28 k.p.a., stwierdzając, że stroną, o której mowa w tym przepisie, nie jest strona umowy przelewu wierzytelności określonej w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego. Sąd pytający, podejmując rozstrzygnięcie w oparciu o przyjętą przez siebie koncepcję, nie zamierza stosować i dokonywać

interpretacji art. 28 k.p.a., a więc nie będzie to rozstrzygnięcie sprzeczne z sentencją uchwały NSA z 10 kwietnia 2024 r.

Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył, że specyfiką postępowania przed NSA w trybie art. 269 § 1 p.p.s.a. jest, w odróżnieniu od zwykłego postępowania uchwałodawczego, ograniczenie dopuszczalnych rodzajów rozstrzygnięcia. Postępowanie to zawsze musi się zakończyć podjęciem przez NSA uchwały. Ze względu na wyłączenie w art. 269 § 2 p.p.s.a. stosowania art. 267 p.p.s.a. nie można wydać postanowienia o odmowie podjęcia uchwały ani też przejąć sprawy do rozpoznania. Ustawa procesowa nie reguluje wprost treści rozstrzygnięcia jakie powinno zapaść jeżeli np. stanowisko zajęte we wcześniejszej uchwale nie znajduje w danej sprawie zastosowania, uruchomienie procedury modyfikacji uchwały NSA wynika z błędnego przekonania składu orzekającego w danej sprawie czy też pytanie nie spełnia innego rodzaju warunków. W orzecznictwie, w ślad za doktryną przyjęto, że w takich sytuacjach skład poszerzony NSA powinien podjąć uchwałę o pozostawieniu przedstawionego pytania bez rozpoznania. Z tych względów Rzecznik wniosł o podjęcie przez NSA decyzji procesowej o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.

W piśmie z 2 marca 2026 r. skarżąca G.S. wniosła o podjęcie uchwały, że:

„1. Nabywcy roszczeń do gruntu wynikających z art. 7 dekretu z dnia 16 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.), który nabył te roszczenia na podstawie czynności prawnej prawa cywilnego dokonanej po podjęciu przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały w dnia 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23, nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691 ze zm.) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów powołanego dekretu.

2. Wykładnia dokonana w niniejszej uchwale wiąże od dnia jej podjęcia.”

Formułując wniosek ewentualny skarżąca wniosła o przekazanie sformułowanego w postanowieniu zagadnienia prawnego, na podstawie art. 264 § 4 p.p.s.a., do rozstrzygnięcia pełnemu składowi Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Skarżąca wskazała, że nie oponując podjęciu przez NSA uchwały o treści odmiennej (przeciwniej) do uchwały z 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23, wnioskuję o podjęcie uchwały o skutku perspektywnym (*ex nunc*).

Działając na podstawie art. 15 ustawy o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej pismem z 9 marca 2026 r. Prokuratura Generalna Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiła pogląd:

„1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie wykazał, że dla oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji Samorządowego Kolegium

Odwoławczego w Warszawie z 3 października 2024 r. niezbędne jest odstąpienie od wiążącego stanowiska wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23. W konsekwencji, zgodnie z art. 269 § 2 zdanie drugie p.p.s.a., w sprawie powinna zostać wydana uchwała pozostawiająca przedstawione zagadnienie prawne bez rozpoznania.

2. Nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 Dekretu nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 k.p.a. w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów Dekretu.”

Zrzeszenie O. wniosło o zwrócenie się przez Naczelnny Sąd Administracyjny do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy na gruncie praw zagwarantowanych normami art. 17 ust. 1 Karty Praw Podstawowych oraz normą art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, oraz normą art. 1 do Protokołu nr 1 do Konwencji dopuszczalne jest ograniczenie możliwości zrealizowania praw opisanych w art. 7 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) przez nabywców i spadkobierców dawnych właścicieli nieruchomości?

2) Czy nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) przysługuje w związku z ochroną gwarantowaną normami art. 17 ust. 1 Karty Praw Podstawowych oraz normą art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz normą art. 1 do Protokołu nr 1 do Konwencji przymiot strony w aktualnym brzmieniu normy art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu?

3) Czy norma zawarta w art. 7 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) zawiera samodzielną definicję strony podlegającej ochronie, gwarantowanymi normami art. 17 ust. 1 Karty Praw Podstawowych oraz normą art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, oraz normą art. 1 do Protokołu nr 1 do Konwencji prawami?”

Na rozprawie w dniu 16 marca 2026 r. pełnomocnik uczestników J.S. i J.P. wniósł na podstawie art. 264 § 4 p.p.s.a., o przekazanie zagadnienia prawnego do rozpoznania pełnemu składowi Izby Ogólnoadministracyjnej NSA.

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

W pierwszej kolejności należało zbadać, czy zostały spełnione przesłanki podjęcia nowej uchwały, która doprowadzi do zmiany stanowiska wyrażonego w uchwale I OPS 1/23.

Podstawę normatywną wniosku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie zawartego w postanowieniu z dnia 20 października 2025 r., I SA/Wa 2470/24, stanowił art. 269 § 1 w zw. z art. 187 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Przepis art. 187 § 1 i § 2 stosuje się odpowiednio. Natomiast w świetle art. 187 § 1 p.p.s.a., jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu.

Wydanie ponownej uchwały wymaga łącznego zaktualizowania się normatywnie określonych okoliczności, które można wyinterpretować z treści przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał, w tym w szczególności z art. 269 § 1 p.p.s.a.

Po pierwsze, musi zachodzić tożsamość przedmiotowa pomiędzy zagadnieniem rozstrzygniętym w kwestionowanej uchwale, a zagadnieniem, które ma być ponownie przesądzone. Niepodzielenie przez pytający skład orzekający stanowiska zajętego w uchwale powinno odnosić się do tego samego zagadnienia prawnego i w takim samym zakresie, w jakim zostało ono uprzednio rozstrzygnięte przez skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale z dnia 6 października 2025 r., I OPS 2/24, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że zainicjowanie przez skład orzekający trybu postępowania uregulowanego w art. 269 p.p.s.a. w przypadku zamiaru odstąpienia od dotychczasowego stanowiska wyrażonego w podjętej wcześniej uchwale wiąże się z koniecznością zachowania określonych wymogów dotyczących tożsamości zagadnienia będącego przedmiotem już podjętej uchwały z zagadnieniem przedstawianym do rozstrzygnięcia przez skład orzekający.

Z kolei w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 września 2020 r., II FPS 1/20, wskazano, że zwrot normatywny „przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia”, o którym mowa w art. 269 § 1 p.p.s.a. należy odczytywać łącznie z poprzedzającym go zwrotem „nie podziela stanowiska zajętego w uchwale”. Będzie to oznaczać, że każdy skład orzekający sądu

administracyjnego, chcący skorzystać z procedury przewidzianej w art. 269 § 1 p.p.s.a. i przełamać wiążące w tej uchwale stanowisko, powinien być związany treścią pytania, które tą uchwałą wywołało. Odnosi się to zarówno do pytania zawartego we wniosku właściwego podmiotu w przypadku pytań abstrakcyjnych bądź pytania zwartego w postanowieniu NSA w przypadku pytań konkretnych. Innymi słowy, zadane pytanie przez sąd administracyjny w trybie art. 269 § 1 p.p.s.a. powinno być tożsame (identyczne) z pytaniem, które wywołało przełamany uchwałą.

Po drugie, z treści art. 269 § 1 p.p.s.a. *ab initio* wynika, że ponowienie uchwały jest dopuszczalne, w sytuacji, gdy „(...) jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale (...)”. Przyjmuje się, że zwrot „jakkolwiek skład sądu administracyjnego” użyty w tym przepisie oznacza, iż przewidziana w art. 269 § 1 p.p.s.a. procedura może być podjęta zarówno przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i przez skład orzekający wojewódzkiego sądu administracyjnego. Jest to zresztą jedyna sytuacja, w której z inicjatywą podjęcia uchwały może wystąpić skład orzekający wojewódzkiego sądu administracyjnego (A. Kabat, *Art. 269 /w:/ B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 895; T. Woś, *Art. 269 /w:/ T. Woś, H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1277).

Po trzecie, z przepisu art. 269 § 1–3 p.p.s.a., kompleksowo normującego ponowienie uchwały, nie sposób wywieść, aby ustawodawca wprowadzał jakiegokolwiek ograniczenia temporalne co do możliwości zwrócenia się z wnioskiem o ponowne podjęcie uchwały. Oznacza to, że przedstawienie powstałego zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego może nastąpić w każdym czasie po podjęciu kwestionowanej uchwały.

Spełnienie powyższych przesłanek, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, otwiera drogę do podjęcia nowej uchwały w takim składzie, w jakim została podjęta uchwała kwestionowana – w tym przypadku w składzie siedmiu sędziów Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wynika to z treści art. 269 § 2 p.p.s.a., zgodnie z którym w przypadkach, o których mowa w § 1, skład siedmiu sędziów, skład Izby lub pełny skład Naczelnego Sądu Administracyjnego podejmuje ponowną uchwałę. Jednocześnie w zd. drugim tego przepisu ustawodawca wyłączył stosowanie przepisu art. 267 p.p.s.a., który z kolei dopuszcza, w formie postanowienia, odmowę podjęcia uchwały, zwłaszcza gdy nie zachodzi potrzeba wyjaśnienia wątpliwości.

Odczytując łącznie powołane regulacje należy stwierdzić, że z racji spełnienia wszystkich przesłanek do ponownego rozstrzygnięcia zagadnienia

prawnego przedstawionego w postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, I SA/Wa 2470/24, skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego nie miał kompetencji do odmowy podjęcia niniejszej uchwały. Jak bowiem wyjaśniono w uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 września 2020 r., II FPS 1/20, skoro z treści art. 269 § 2 p.p.s.a. wynika, że nie stosuje się przepisu art. 267 p.p.s.a. oznacza to, iż Naczelny Sąd Administracyjny nie może podjąć w tym trybie postanowienia o odmowie udzielenia odpowiedzi, gdyż ustawodawca nie dopuszcza w tym względzie żadnych wyjątków, a postępowanie wdrożone na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. zawsze musi zakończyć się podjęciem uchwały. Zdaniem A. Kabata, taka forma zakończenia tego postępowania będzie obowiązkowa także i wtedy, gdy stanowisko zajęte we wcześniejszej uchwale nie ma w danej sprawie zastosowania, a powodem uruchomienia rozważanej procedury było błędne przekonanie składu orzekającego sądu administracyjnego o istnieniu takiej możliwości (A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego /w:/ Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zagadnienia wybrane) – materiał na Konferencję sędziów NSA, Popowo 20–22 października 2003 r.*, Warszawa 2003, s. 128). Także w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 1 lutego 2016 r., II FSK 5/15 wskazano, że z uwagi na treść art. 269 § 2 *in fine* p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny nie może jednak odmówić podjęcia uchwały nawet wówczas, gdy kwestionowane stanowisko zajęte w uchwale nie ma zastosowania w danej sprawie.

Tryb postępowania określony w art. 269 § 1 p.p.s.a. polega na ponownym wyjaśnieniu przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych albo na ponownym rozstrzygnięciu zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej. Niezależnie od tego, czy podjęcie nowej uchwały dotyczy zagadnienia rozstrzygniętego w uchwale abstrakcyjnej (art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.) czy konkretnej (art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.), skutkiem nowej uchwały zawierającej inne aniżeli uchwała „pierwotna” rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego, jest przełamanie mocy wiążącej uchwały, która już wcześniej przesądziła konkretną kwestię. Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowią jeden z kluczowych – jeżeli nie najważniejszy – procesowy mechanizm zapewniania jednolitości orzecznictwa sądownoadministracyjnego (zob. R. Hauser, W Sawczyn, J. Siegień, *Mechanizmy zapewniające jednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 1–2, s. 267–269). Podjęcie uchwały przez Naczelny Sąd Administracyjny oznacza, że został uzyskany stan jednolitości orzecznictwa w sprawach podstawowych, który stanowi istotną wartość instrumentalną, służącą do osiągnięcia

szerszego celu, jakim jest sprawiedliwość orzecznictwa (por. M. Zieliński, *Jednolitość wykładni prawa /w:/ Jednolitość orzecznictwa w sprawach karnych*, pod red. S. Waltoś, Kraków 1998, s. 50). W tej sytuacji podjęcie nowej uchwały w trybie art. 269 p.p.s.a., zmieniającej stanowisko wyrażone w uchwale „pierwotnej” ma i taki skutek, że podważa tę wartość. Wprawdzie od momentu ogłoszenia nowej uchwały stan jednolitości orzecznictwa wraca do równowagi, ale jednak jej podjęcie oznacza zmiany w jednolitym stanowisku orzecznictwym. Dlatego też w formułowaniu wniosku o nową uchwałę na podstawie art. 269 p.p.s.a. należy zachować najdalej idącą ostrożność. Taki wniosek powinien dotyczyć jedynie tych przypadków, w których nie budzi wątpliwości, że konieczna jest modyfikacja poglądu prawnego, gdyż pojawiły się nowe argumenty lub okoliczności na tyle istotne, że uzasadniają uruchomienie sformalizowanych procedur korekty jednolitego stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przechodząc do rozpoznania zagadnienia objętego wnioskiem Sądu pierwszej instancji należy najpierw zauważyć, że podjęcie ponownej uchwały wymaga ustosunkowania się do podniesionych w postanowieniu, I SA/Wa 2470/24, argumentów z uwzględnieniem treści uchwały, do której przełamania dąży Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie.

Pytanie prawne ujawniło się w realiach sądowej kontroli konkretnej sprawy administracyjnej. Zwracając się do Naczelnego Sądu Administracyjnego o ponowne rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, Sąd pierwszej instancji powołuje szereg okoliczności, które – wedle składu pytającego – powstały przy odmiennej aniżeli w tej uchwale wykładni przepisów prawa. Obecny skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje jako swój pogląd wyrażony w uchwale, I OPS 1/23. Dlatego też, kierując się tym, że przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych zostały już wyjaśnione w drodze uchwały, a obecny skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego w pełni aprobuje jej sentencję, konieczne będzie odniesienie się do twierdzeń Sądu pierwszej instancji w zakresie, w jakim zmierzają one do podważenia zasadniczego zapatrywania wyrażonego w sentencji uchwały, I OPS 1/23, a uszczegółowionego w jej uzasadnieniu. W rezultacie doprowadzi to do udzielenia odpowiedzi na pytanie prawne sformułowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w postanowieniu, I SA/Wa 2470/24.

W sprawie kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji, dotychczasowa właścicielka gruntu warszawskiego, który nabyła na podstawie umowy kupna z 15 lipca 1936 r., jeszcze przed objęciem gruntu w posiadanie przez gminę m.st. Warszawy, w dniu 15 lutego 1949 r. złożyła wniosek o przyznanie własności czasowej do gruntu tej nieruchomości. Zgodnie z art. 1 dekretu

własność tego gruntu przeszła na własność gminy m.st. Warszawy. Następnie na podstawie art. 32 ust. 2 ustawy z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej – stała się własnością Skarbu Państwa, po czym – stosownie do art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 15 marca 2002 r. o ustroju m.st. Warszawy, prawo do gruntu nabyło m.st. Warszawa. Obecnie sporny grunt stanowi działki o nr ew. (...) i (...) z obr. (...).

Na mocy umowy notarialnej z 24 marca 1949 r., dotychczasowa właścicielka gruntu zbyła plac i budynek na przedmiotowej nieruchomości wraz z przysługującymi do niego rozszczeniami dekretowymi.

Wnioskiem z 25 czerwca 1964 r. nabywca gruntu wystąpiła z żądaniem o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego do gruntu. Decyzją z 27 kwietnia 1968 r. Prezydium Rady Narodowej m.st. Warszawy odmówiło przyznania prawa użytkowania wieczystego.

W kolejnym kroku decyzją z 31 sierpnia 2016 r., wydaną po rozpoznaniu wniosku następcy prawnego pod tytułem ogólnym po nabywcy nieruchomości, Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie stwierdziło, że decyzja Prezydium Rady Narodowej w m.st. Warszawie z 27 kwietnia 1968 r. została wydana z naruszeniem prawa w części dotyczącej udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu stanowiącego działkę ewidencyjną nr (...), związanego z własnością lokali nr (...), (...) i (...), bowiem nie można w tej części wobec wywołania tą decyzją nieodwracalnych skutków prawnych stwierdzić nieważności, a w pozostałej części stwierdziło nieważności tej decyzji.

Decyzją Prezydenta m.st. Warszawy z 15 lipca 2024 r. umorzono jako bezprzedmiotowe postępowanie wszczęte wnioskiem z 25 czerwca 1964 r. o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego do przedmiotowej nieruchomości. Umarzając postępowanie Prezydent m.st. Warszawy powołał się na uchwałę, I OPS 1/23. Organ wyjaśnił, że z uwagi na treść tej uchwały, nabywca roszczeń do gruntu warszawskiego nie ma przymiotu strony w postępowaniu w sprawie uzyskania prawa użytkowania wieczystego na podstawie art. 7 ust. 2 i ust. 3 dekretu o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy.

Z relacji przebiegu postępowania w tej sprawie wynika, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie podziela stanowiska zajętego w uchwale, I OPS 1/23, argumentując w pierwszej kolejności, iż uprawnienia ustanowione w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego są wierzytelnością, która ma charakter typowo majątkowy, a nie osobisty; w konsekwencji chodzi o prawo dziedziczne i zbywalne w drodze czynności prawnej z zakresu prawa cywilnego. Mimo, iż powyższe stanowisko znajduje pewne oparcie w faktach historycznych dotyczących tzw. gruntów warszawskich, rzutujących poniekąd na obecną praktykę stosowania prawa, to jednak sformułowano je w odezwaniu od tożsamości podstawowych instytucji prawa administracyjnego, jak

również z pominięciem delimitacji prywatno i publicznoprawnej sfery regulacji prawnej.

Bezpośrednio po zakończeniu II wojny światowej władze państwowe zaczęły wprowadzać, w ramach rozłożonego w czasie procesu, regulacje ekspropriacyjne, a wśród nich dekret z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. Oficjalnie u podstaw wydania tego aktu normatywnego legły przyczyny natury planistycznej – działania zmierzające do odbudowy zrujnowanej stolicy – lecz faktycznym, nawet jeżeli pobocznym skutkiem dekretu warszawskiego, było przejmowanie przez państwo gruntów warszawskich w drodze wywłaszczenia, ich nacjonalizacja *par excellence*.

Dość szybko po wejściu w życie dekretu warszawskiego ujawniło się zjawisko tzw. „handlu roszczeniami dekretowymi”. Handel ten był spowodowany różnymi motywacjami. Niektórzy przedwojenni właściciele lub ich spadkobiercy, zniechęceni perspektywą wieloletnich procesów sądowych, niepewni przy tym ostatecznych rozstrzygnięć lub niebędący w stanie sfinansować łączących się z taką procedurą kosztów obsługi prawnej i wpisów sądowych, zdecydowali się na zbycie przysługujących im praw do dochodzonej nieruchomości (S. Łazarewicz, *Cywilnoprawne aspekty rewindykacji gruntów warszawskich – dzisiejsze problemy z dawnym dekretem* /w:/ pod red. W. Pływaczewski, *Przeciwdziałanie patologiom na rynku nieruchomości*, Warszawa 2018, s. 58 i n.). Wykształciła się praktyka przenoszenia praw dekretowych, określanych w tamtym czasie „prawami majątkowymi”, lub „roszczeniami”, która, co do zasady, była akceptowana w obrocie prawnym (zob. S. Rudnicki /w:/ G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2013, s. 74).

Pogląd prawny, że prawo określone w art. 7 dekretu warszawskiego może być przedmiotem obrotu cywilnoprawnego, utrwalił się stosunkowo wcześniej w praktyce notarialnej. Przyjmowano tutaj, że jest to prawo zbywalne i dziedziczne, albo uznawano je co najmniej za ekspektatywę takiego prawa. Na ogół nie kwestionowano uprawnień osób wywodzących swoje następstwo prawne z umowy o nabycie tych uprawnień, gdyż brakowało uzasadnionych podstaw do zawężenia pojęcia „następca prawny” z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego jedynie do następstwa uniwersalnego, a więc nabycia pod tytułem ogólnym (dziedziczenie, nabycie spadku, udział w spadku) i wyłączenia przejścia prawa w drodze sukcesji singularnej. Takie ograniczenie musiałoby bowiem wynikać z wyraźnego przepisu ustawowego, którego dekret warszawski nie zawiera (S. Rudnicki /w:/ pod red. S. Rudnicki, *Prawo obrotu nieruchomościami*, Warszawa 2001, s. 778).

Prezentowane zapatrywanie, typowe dla cywilnoprawnego oglądu praw dekretowych, wymaga w tym miejscu wstępnego uściślenia, które zostanie rozwinięte w dalszych partiach uchwały. Mianowicie eksponując prywatnoprawny

punkt widzenia, abstrahuje ono od układu podmiotowego określonego w dekrete, a rozumianego przez pryzmat instytucji publicznoprawnych. Następcy prawni, a więc – wedle terminologii dekretu – „prawni następcy właściciela” gruntu, byli tymi podmiotami, które mogły wystąpić z wnioskiem o przyznanie prawa na gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi. Zatem nabycie uprawnień, czyli ich sukcesja pod tytułem szczególnym, oznaczałoby jedynie możliwość wszczęcia postępowania unormowanego w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego (uprawnienia w sferze prawa administracyjnego procesowego), nadal jednak z przyznaniem prawa na gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi (uprawnienia w sferze prawa administracyjnego materialnego).

Niemniej, powyższe stanowisko dotyczące charakteru praw dekretowych znalazło wyraz w judykaturze. W orzeczeniu z 16 stycznia 1952 r., C 650/50, Sąd Najwyższy stwierdził, że do przelewu praw dekretowych stosuje się wprost art. 168 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz.U. z 1933 r. Nr 82, poz. 598). Powyższe orzeczenie Sądu Najwyższego, prekursorskie dla wykładni i stosowania przepisów dekretowych – gdyż *explicite* opowiadające się za dopuszczalnością transakcji omawianymi prawami – nie uzyskało powszechnej aprobaty. Zgłaszano zastrzeżenia, czy były właściciel gruntu warszawskiego „może prawnie skutecznie przenieść na inną osobę swoje uprawnienia do żądania przyznania mu własności czasowej, do czasowego korzystania z gruntu oraz do odszkodowania w razie nieuwzględnienia wniosku o przyznanie własności czasowej. Na pytanie to trudno zdaje się odpowiedzieć jednolicie. Żądanie przyznania własności czasowej nie jest (...) prawem cywilnym, dlatego nie można by uznać, że stosuje się tutaj wprost czy analogicznie przepis art. 168 Kodeksu zobowiązań, przewidujący dopuszczalność przelewu wierzytelności (...)” (J. Marowski, *Problematyka prawna użytkowania gruntów rolnych*, Warszawa 1959, s. 55). Autor tych wątpliwości wskazywał, przywołując wyrażoną przez Sąd Najwyższy dopuszczalność stosowania art. 168 Kodeksu zobowiązań do przelewu praw dekretowych, iż „nie można by jednak również wyciągnąć z tego przepisu wniosku *a contrario*, że przelew nie jest w tym przypadku dopuszczalny. Zagadnienie (...) dopuszczalności przelewu uprawnień, nie mających charakteru cywilnoprawnego, nie może być rozstrzygane na podstawie przepisów prawa cywilnego (...)” (J. Marowski, *Problematyka prawna użytkowania gruntów rolnych*, Warszawa 1959, s. 55).

Problematyka praktyki stosowania prawa obejmującej dopuszczalność zbywania uprawnień z art. 7 dekretu warszawskiego była więc intensywnie dyskutowana w doktrynie prawniczej, gdzie próbowano przesądzić kwestię możliwości sukcesji singularnej tych uprawnień. Owocowało to rozmaitymi ocenami, formułowanymi przeważnie z pozycji prywatnoprawnych. I tak np. wskazywano, że jest to prawo, które wchodzi w skład spadku (K. Potrzebowski,

Pytania i odpowiedzi prawne, „Palestra” 1972, nr 7–8, s. 100), może jednak być przedmiotem zbycia (S. Ciochosz, T. Szawłowski, *O własności nieruchomości na obszarze m.st. Warszawy*, Warszawa 1960, s. 21), nawet po wydaniu ostatecznej decyzji o odmowie ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy (D. Kozłowska, E. Mzyk, *Grunty warszawskie*, Zielona Góra 2000, s. 116). Podkreślano, że umowy w przedmiocie przelewu praw byłych właścicieli są skuteczne, ale tylko w części dotyczącej uprawnień cywilnoprawnych (korzystania z gruntu i prawa do odszkodowania za grunt w razie nieprzyznania własności czasowej), ponieważ zastosowanie wprost lub *per analogiam* art. 168 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks zobowiązań w odniesieniu do uprawnień z art. 7 dekretu warszawskiego, umożliwiłoby spekulację terenami budowlanymi (J. Marowski, *Problematyka prawna użytkowania gruntów rolnych*, Warszawa 1959, s. 55–56).

Przeważył i utrwalił się pogląd, że prawa dekretowe są nie tylko dziedziczne, co raczej nie było kwestionowane, ale i zbywalne. Jako takie mogły być, ze względu na ich cywilnoprawną naturę, przenoszone także w drodze umowy. Stąd też wywodzi się stanowisko, że obowiązkiem ustanowienia na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu lub jego następców prawnych prawa użytkowania wieczystego odpowiada, po stronie podmiotu uprawnionego, zbywalne i dziedziczne prawo majątkowe, choć realizowane w toku postępowania administracyjnego (M. Gdesz, *Rewindykacja gruntów warszawskich. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2012, s. 35). Analogiczne zapatrywanie na istotę uprawnień ustanowionych w art. 7 ust. 1 i 2 dekretu warszawskiego wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w postanowieniu, I SA/Wa 2470/24, które zmierza do podważenia argumentacji podniesionej w uchwale o administracyjnym – publicznoprawnym – statusie praw dekretowych.

Powyższe twierdzenie należy rozpatrywać z uwzględnieniem specyfiki zakresu podmiotowego regulacji dekretu warszawskiego, mając na uwadze repartycję sfer prawnych, a także w kontekście relewantnych uprawnień normatywnie przypisanych podmiotom wskazanym w dekrecie.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy dotychczasowy właściciel gruntu, prawni następcy właściciela, będący w posiadaniu gruntu, lub osoby prawa jego reprezentujące, a jeżeli chodzi o grunty oddane na podstawie obowiązujących przepisów w zarząd i użytkowanie – użytkownicy gruntu mogą w ciągu 6 miesięcy od dnia objęcia w posiadanie gruntu przez gminę zgłosić wnioski o przyznanie na tym gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną. Z kolei wedle art. 7 ust. 2 gmina miała uwzględnić

wniosek, jeżeli korzystanie z gruntu przez dotychczasowego właściciela da się pogodzić z przeznaczeniem gruntu według planu zabudowania, a jeżeli chodzi o osoby prawne – ponadto, gdy użytkowanie gruntu zgodnie z jego przeznaczeniem w myśl planu zabudowania nie pozostaje w sprzeczności z zadaniami ustawowymi lub statutowymi tej osoby prawnej.

W pierwotnym brzmieniu przepisów dekretowych przedmiotem wniosku składanego przez uprawniony podmiot było żądanie przyznania na gruncie warszawskim jego dotychczasowemu właścicielowi prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną. W wyniku zmian stanu normatywnego, drobniagowo zreleakcjonowanych w uzasadnieniu uchwały, I OPS 1/23, „prawo wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawo zabudowy za opłatą symboliczną” zostało zastąpione prawem użytkowania wieczystego.

Istotne jest, że z powołanych wyżej regulacji dekretowych wynika, iż wniosek o przyznanie prawa użytkowania wieczystego mógł zostać złożony przez różne podmioty, które – opierając się bezpośrednio na treści regulacji prawnej – można podzielić na dwie grupy. Po pierwsze, jest to sam dotychczasowy właściciel gruntu warszawskiego, który mógł samodzielnie wystąpić w tej sprawie z wnioskiem. Po drugie, są to podmioty, które nie będąc dotychczasowym właścicielem gruntu mogły wystąpić z wnioskiem o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego. Grupa ta obejmuje prawnych następców właściciela, będących w posiadaniu gruntu lub osoby prawa jego reprezentujące, a jeżeli chodzi o grunty oddane na podstawie obowiązujących przepisów w zarząd i użytkowanie – użytkowników gruntu.

Wprowadzona kategoryzacja jest newralgiczna, gdyż w świetle dyrektyw gramatycznych, przyznanie prawa użytkowania wieczystego, niezależnie od tego, który z podmiotów określonych w art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego wystąpił z wnioskiem, odbywa się zawsze na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu. Podmioty z drugiej grupy posiadają legitymację formalną w postępowaniu w sprawie przyznania na gruncie warszawskim użytkowania wieczystego. Z kolei uprawnienie w znaczeniu materialnym miał zawsze dotychczasowy właściciel gruntu, skoro – z mocy dekretu – dotyczyło ono przyznania prawa na rzeczy cudzej, a więc na gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi. Podział na podmioty legitymowane formalnie oraz materialnie był o tyle racjonalny, że nie zawsze w panujących wówczas realiach powojennych, dotychczasowy właściciel gruntu mógł osobiście wystąpić z wnioskiem w ciągu 6 miesięcy od dnia objęcia w posiadanie gruntu przez gminę m.st. Warszawę (migracje ludności, wywózki na tzw. roboty przymusowe do III Rzeszy, a następnie w głąb Związku Sowieckiego, deportacje ludności, zniszczenia w mieście, itd.).

Wprowadzona przez prawodawcę dystynkcja jest kluczowa dla ukształtowania podmiotowo ujętych praw i obowiązków w sferze regulacji administracyjnoprawnej. Ustanowienie prawa użytkowania wieczystego mogło wywoływać skutki materialnoprawne wyłącznie wobec dotychczasowego właściciela gruntu, bowiem to właśnie jego i tylko jego pozbawiono własności nieruchomości, która z dniem wejście w życie dekretu warszawskiego przeszła na własność gminy m.st. Warszawy. Dlatego czynność konwencjonalna polegająca na złożeniu wniosku w trybie art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego miała charakter procesowy, natomiast interes prawny w uzyskaniu tego uprawnienia posiadał dotychczasowy właściciel gruntu. To rozróżnienie nabrało szczególnej doniosłości po wejściu w życie Kodeksu postępowania administracyjnego.

Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie niniejszym nie podważa faktu istnienia opisanej wyżej praktyki zbywania (przelewu) praw dekretowych na podstawie umowy cywilnoprawnej, nawet jeżeli istniały wątpliwości co do oceny skutków prawnych tej czynności podnoszone w teorii prawa prywatnego. W dekrecie warszawskim zostało uregulowane prawo złożenia wniosku – roszczenia – wyrażającego żądanie przyznania dotychczasowemu właścicielowi prawa użytkowania wieczystego. Była to wierzytelność dotychczasowego właściciela (uprawnionego) wobec m.st. Warszawy (zobowiązanego), której treść stanowiło przyznanie prawa użytkowania wieczystego, a więc *sui generis* instytucji prawa cywilnego.

Możliwą – dopuszczalną – podstawę obrotu omawianymi wierzytelnościami stanowił pierwotnie art. 168 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks zobowiązań, zgodnie z którym wierzyciel może bez zezwolenia dłużnika przelać swą wierzytelność na osobę trzecią, o ile to nie sprzeciwia się właściwości zobowiązania, ani przepisom ustawy. Należy zauważyć, że przeniesienie wierzytelności w drodze konsensualnej czynności prawnej nie powodowało, że w miejsce dotychczasowego właściciela gruntu warszawskiego wstępował, w sferze materialnoprawnej, nabywca wierzytelności. Na mocy umowy cywilnoprawnej stawał się on właścicielem roszczenia o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego – nadal na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu.

Jeżeli do zbycia (przelewu) praw dekretowych dochodziło na podstawie umowy wzajemnej, to tylko ze skutkiem w sferze materialnego prawa cywilnego i tylko z drogą przed sądem powszechnym jako właściwym trybem dochodzenia praw. Po pierwsze, dlatego, że chodzi o zobowiązanie, którego dochodzenie odbywa się w postępowaniu sądowym w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego; najpierw na podstawie art. 2 § 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks

zobowiązań, a później stosownie do art. 353 § 1 i § 2 Kodeksu cywilnego. W przypadku sporu pomiędzy sprzedającym a nabywcą wierzytelności, wynikłego z zaspokojenia interesów majątkowych dotychczasowego właściciela gruntu, jednakże z uszczerbkiem dla nabywcy roszczenia bądź odwrotnie (bez ekwiwalentności, z rażącą dysproporcją, itp.) – wszak taka umowa była obciążona ryzykiem nieuzyskania przez nabywcę prawa użytkowania wieczystego; treści ostatecznego rozstrzygnięcia nie mógł być pewien nawet sam dotychczasowy właściciel – właściwą drogą było zawsze postępowanie przed sądem cywilnym.

Po drugie, ze względu na fakt, że do 1980 r. nie istniało w Polsce sądownictwo administracyjne. Skutkiem tego, obowiązująca jako jedyna kognicja sądów powszechnych, objęła omawiane uprawnienia reżimem prawa i procedury cywilnej, nadając im charakter typowo majątkowy i przez to zbywalny. Nawet jednak w warunkach istnienia sądowej kontroli administracji, zbycie praw dekretowych nie mogłoby okazać się skuteczne w rozumieniu prawa administracyjnego, gdyż przepisy dekretu warszawskiego nie zawierają – i nigdy nie zawierały – normatywnych podstaw określających skutki przeniesienia prawa dekretowego w drodze umowy cywilnoprawnej. Skoro bowiem przyznanie prawa użytkowania wieczystego następowało w drodze decyzji administracyjnej, nawet jeżeli finalnie miało w przyszłości wywoływać skutki cywilnoprawne, to relewantne dla ustalania przymiotu strony w tym postępowaniu były i pozostają przepisy prawa i postępowania administracyjnego, a nie konstrukcje normatywne przynależące instytucjonalnie do dziedziny prawa cywilnego.

Handel roszczeniami dekretowymi odbywał się na różnych etapach postępowania w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego. Argumentacja, która się pojawia, warunkuje dopuszczalność przenoszenia uprawnień dekretowych z mającymi powstać skutkami w sferze prawa administracyjnego od momentu (etapu), w którym postępowanie administracyjne się znajduje.

Rozwijając tę myśl należy wyjaśnić, że w przypadku wydanego aktu administracyjnego, już po zakończeniu postępowania, sukcesja singularna praw oraz obowiązków związanych z określonym aktem administracyjnym może być dokonywana, niezależnie do rodzaju tego aktu, tylko w przypadkach, w których ustawodawca przewidział to wyraźnie w drodze jednoznacznego przepisu (K. M. Ziemiński, *Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 1, s. 11).

Przenoszenie uprawnień na inny podmiot nie jest całkowicie wykluczone, ale do zastosowania wyjątku od ogólnej zasady niedopuszczalności następstwa prawnego w ramach ukształtowanego materialnego stosunku administracyjnoprawnego, konieczne jest odnalezienie normy ustawowej upoważniającej

do podjęcia takiego działania. Takie unormowania zawiera m.in. ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1668), która w art. 63 ust. 5 dopuszcza, a w istocie stanowi o obowiązku przeniesienia przez organ decyzji o warunkach zabudowy na rzecz innej osoby, jeżeli przyjmuje ona wszystkie warunki zawarte w tej decyzji. Stornami w postępowaniu o przeniesienie decyzji są jedynie podmioty, między którymi ma być dokonane jej przeniesienie. Także ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 1673) mocą art. 40 ust. 1 umożliwia, za zgodą dotychczasowego inwestora, przeniesienie pozwolenia na budowę na nowego inwestora, a więc oznacza faktyczną oraz prawną zmianę podmiotową dzierżyciela tego pozwolenia. Podobne rozwiązanie znajduje się w ustawie z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2024 r. poz. 1535). Mianowicie zgodnie z art. 72a ust. 1 tej ustawy organ właściwy do wydania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach jest obowiązany, za zgodą strony, na rzecz której decyzja została wydana, do przeniesienia tej decyzji na rzecz innego podmiotu, jeżeli przyjmuje on warunki zawarte w tej decyzji. Dekret z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy nie zawiera takiej normy prawnej.

Powołane przepisy ustawowe dotyczą przypadków, w których nastąpiło ukształtowanie sytuacji materialnoprawnej indywidualnie oznaczonego adresata. Sukcesja uniwersalna może skutkować wejściem następcy prawnego w pewien zakres praw i obowiązków administracyjnoprawnych poprzednika wtedy, gdy prawa (obowiązki) ustanowione w akcie administracyjnym podlegają dziedziczeniu. W przypadku sukcesji singularnej, w sferze prawa administracyjnego, obowiązuje zasada przeciwna. Niezbędna jest wyraźna norma ustawowa, która umożliwi przenoszenie przez dany podmiot praw lub obowiązków administracyjnoprawnych. Podmiot danego uprawnienia lub obowiązku wynikającego z norm prawa administracyjnego nie może przecież dowolnie i bez podstawy ustawowej dysponować skonkretyzowanymi w drodze aktu administracyjnego uprawnieniami lub obowiązkami administracyjnoprawnymi, które zostały przyznane właśnie temu – indywidualnie oznaczonemu – podmiotowi.

Z punktu widzenia niniejszej uchwały, determinowanej także okolicznościami konkretnej sprawy sądownoadministracyjnej, istotne jest, że zmiany podmiotowe dotyczące aktów administracyjnych mogą nastąpić w toku postępowania administracyjnego, a więc jeszcze przed wydaniem ostatecznego aktu administracyjnego. W niektórych przypadkach może bowiem nastąpić transformacja podmiotowa polegająca na wejściu w miejsce strony postępowania

jego następcy prawnego w zawistym postępowaniu. Taka sytuacja miała miejsce w sprawie kontrolowanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, gdyż dotychczasowa właścicielka gruntu warszawskiego złożyła wniosek o przyznanie własności czasowej do gruntu tej nieruchomości, a następnie zbyła plac i budynek na przedmiotowej nieruchomości wraz z przysługującymi do niego roszczeniami dekretoowymi.

Nie sposób jednak uznać, jak chce tego Sąd pytający, aby w sprawach dekretowych taką transformację podmiotową autoryzowała dyspozycja art. 30 § 4 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem „W sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni”. Cytowany przepis art. 30 § 4 k.p.a. normuje przekształcenia podmiotowe obejmujące poszerzenie albo ograniczenie katalogu stron, bądź wstąpienie w miejsce dotychczasowej strony zupełnie nowego podmiotu. Przyczyną tej ostatniej okoliczności może być zbycie bądź dziedziczenie prawa, którego postępowanie dotyczy, przy czym prawo, do którego odwołuje się art. 30 § 4 k.p.a., należy utożsamiać z tym, które stanowi źródło interesu prawnego danej strony. Najogólniej mówiąc, prawo jest zbywalne wówczas, gdy daje się przenieść na inny podmiot, chociaż ustalenie zbywalności prawa bywa skomplikowane i wymaga identyfikacji *ad casum* (zob. J. Wegner /w:/ Z. Kmiecik, M. Wojtuń, J. Wegner, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 30). Co istotne, przepis art. 30 § 4 k.p.a. nie stanowi sam z siebie źródła interesu prawnego, świadczącego o tym, że dany podmiot winien być uznany za stronę określonego postępowania administracyjnego – w rozumieniu art. 28 k.p.a. (wyrok NSA z 22 lutego 2023 r., I OSK 2328/20).

Następstwo procesowe uregulowane przepisem art. 30 § 4 k.p.a. polega na wstąpieniu do postępowania innego podmiotu na miejsce podmiotu, który dotychczas był jego stroną; poprzednik ustępuje z postępowania, a następcą wstępuje w jego sytuację procesową, tak jakby od początku był stroną postępowania (wyroki NSA z: 11 stycznia 2022 r., I OSK 646/19; 17 stycznia 2023 r., I OSK 2774/19). Muszą przy tym zostać spełnione pewne wyjściowe warunki, wynikające *expressis verbis* z treści art. 30 § 4 k.p.a. Po pierwsze, sprawa, w której toczy się postępowanie dotyczy „praw zbywalnych lub dziedzicznych”. Po drugie, w ramach tej sprawy musi dojść do „zbycia prawa lub śmierci strony tego postępowania”. Po trzecie, fakt zbycia prawa lub śmierci strony musi nastąpić „w toku postępowania administracyjnego”. Prawa zbywalne lub dziedziczne, stanowią w zasadzie wyłącznie prawa o charakterze cywilnym. Jeżeli więc określone prawo (lub roszczenie) podlega cywilnoprawnemu obrotowi, to w miejsce dotychczasowego uprawnionego wstępuje nabywca tego prawa, właśnie z uwagi na treść art. 30 § 4 k.p.a. Czynność cywilnoprawna

powoduje wtedy skutki w sferze następstwa procesowego. Powołany przepis ogólnego postępowania administracyjnego dotyczy jednak następstwa procesowego, a nie sukcesji praw i obowiązków publicznoprawnych, będących treścią materialnego stosunku administracyjnoprawnego (zob. E. Szczygłowska, *Sukcesja praw i obowiązków administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 44 i n.).

Dekret warszawski – akt normatywny z zakresu administracyjnego prawa materialnego – nie zawiera ogólnej regulacji następstwa prawnego. Wobec tego obowiązuje zasada, że w przypadku braku wyraźnej normy prawnej sukcesja singularna nie jest dopuszczalna. Nie zmienia tego brzmienie przepisu art. 30 § 4 k.p.a., odwołującego się do wstąpienia następców prawnych w ogół praw proceduralnych na miejsce podmiotu tracącego przymiot strony – w zawisłym postępowaniu. Norma ta dotyczy wyłącznie praw zbywalnych i znajduje zastosowanie właśnie w przypadku zbycia takich praw. Natomiast, jak już zostało powiedziane, możliwość zbycia praw powinna wynikać z normy prawa materialnego. W odniesieniu do zdecydowanej większości praw publicznych takiej normy po prostu brakuje. W konsekwencji należy uznać za regułę, że publiczne prawa i obowiązki pozostają trwale związane z tą osobą, dla której zostały ustanowione, czyli – w realiach prawnych dekretu warszawskiego – dotychczasowego właściciela gruntu warszawskiego. Oznacza to, że tego rodzaju prawa są nieprzenoszalne i nie ma co do nich następstwa prawnego (zob. A. Hetko, *Dekret Warszawski. Wybrane aspekty systemowe*, Warszawa 2012, s. 213 i powołana tam literatura).

W sprawach z dekretu warszawskiego, prawo, o którym mowa art. 30 § 4 k.p.a., obejmuje uzyskanie prawa użytkowania wieczystego ustanawianego na gruncie dotychczasowego właściciela tego gruntu. Przepis art. 30 § 4 k.p.a. dotyczy przy tym, jak wynika z poczynionych uwag, podmiotów legitymujących się w sprawie interesem prawnym, gdyż posiadających przymiot strony w postępowaniu administracyjnym. W ten sposób należy rozumieć stwierdzenie, zgodnie z którym prawo, do którego odwołuje się art. 30 § 4 k.p.a., należy utożsamiać z tym, które stanowi źródło interesu prawnego danej strony. Z kolei wynikające z regulacji dekretu prawo domagania się ustanowienia prawa użytkowania wieczystego, nawet jeżeli dotyczy prawa własności oraz instytucji prawa cywilnego, jest roszczeniem publicznoprawnym z zakresu prawa administracyjnego. Dlatego też, wbrew zapatrywaniom wyrażanym w postanowieniu, I SA/Wa 2470/24, zbycie wierzytelności nie oznacza zastąpienia dotychczasowego właściciela gruntu przez nabywcę wierzytelności. Może natomiast oznaczać, że z chwilą tego nabycia, mienie nabywcy powiększyło się, gdyż w jego skład weszło nowe prawo majątkowe. Sam ten fakt nie może wywoływać skutków na obszarze prawa i postępowania administracyjnego.

Katalog podmiotów legitymowanych materialnie, na gruncie regulacji dekretowych, nie został rozszerzony przez samego prawodawcę, ani – tym

bardziej – nie może zostać poszerzony w drodze wykładni przez podmioty stosujące prawo. Ani w dekrecie warszawskim, ani w żadnym innym akcie normatywnym nie zawarto regulacji, które przyznawałyby nabywcy praw określonych w art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego przymiot strony w postępowaniu zmierzającym do ustanowienia prawa użytkowania wieczystego. Nie sposób także wskazać na przepis prawa powszechnie obowiązującego, który stwarzałaby podstawy normatywne do zastąpienia dotychczasowego właściciela gruntu nabywcą praw wynikających z art. 7 dekretu warszawskiego. Wprawdzie w przepisach prawa, w tym także w dekrecie warszawskim, brakuje normy wyłączającej dopuszczalność przejścia omawianego prawa w drodze sukcesji singularnej. Nie oznacza to jednak możliwości domniemywania takiej czynności jako stanowiącej źródło interesu prawnego. Tego rodzaju domniemanie jest właściwe w stosowaniu regulacji prywatnoprawnych, opierających się na ogólnej zasadzie systemowej, zgodnie z którą to, co nie jest zabronione, jest dozwolone. Natomiast w prawie administracyjnym – w regulacjach publicznoprawnych – czynić można tylko to, do czego przepisy prawa wyraźnie upoważniają. Dlatego też, w kontekście zadanego pytania prawnego, aktualne pozostają konkluzje uchwały, I OPS 1/22, zgodnie z którą, z samej umowy przelewu, ujętej w art. 509 k.c., której przedmiotem jest wierzytelność odszkodowawcza za odjęcie prawa własności nieruchomości w wyniku zdarzenia lub aktu ze sfery prawa publicznego, nabywcy tej wierzytelności w sprawie o ustalenie odszkodowania, o którym mowa w art. 128 ust. 1 u.g.n., nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 k.p.a. Źródłem interesu prawnego, o którym mowa w art. 28 k.p.a., jest bowiem norma prawa powszechnie obowiązującego, a nie skutki czynności prawnej dokonanej przez podmiot prawa cywilnego.

Za niesporne uchodzi stanowisko, że źródłem interesu prawnego w prawie administracyjnym są normy prawa materialnego, zaś sam interes prawny musi posiadać, występujące łącznie, ściśle określone cechy. Żeby jakiś interes uznać za interes prawny – interes poparty przepisami prawa materialnego – powinien on być indywidualny, konkretny, realny, aktualny oraz bezpośredni. W ślad za uzasadnieniem uchwały, I OPS 1/22, które obecny skład powiększony Naczelny Sąd Administracyjny podziela, a które oddziałuje na treść niniejszej uchwały, kategoria interesu prawnego w aspekcie jego bezpośredniości oznacza, że o kwalifikacji interesu indywidualnego jako interesu prawnego właśnie, przesądza jego bezpośrednia relacja z normą prawną, a więc – mówiąc nieco inaczej – bezpośredniość związku między sytuacją danego podmiotu a normą prawa materialnego, na której budowany jest interes prawny (np. postanowienie NSA z 20 grudnia 2023 r., III OSK 3041/23). Jeżeli kwantyfikatorem interesu prawnego jest norma prawna, z której interes ten jest bezpośrednio

wywodzony, to nie sposób uznać za jego źródło prywatnoprawną czynność konsensualną, która taką normą prawa materialnego po prostu nie jest. W ramach swobody regulacyjnej ustawodawca może złączyć administracyjnoprawną sytuację (status) jakiegoś podmiotu z czynnością prawną z zakresu prawa cywilnego, ale wymagana jest wówczas wyraźna deklaracja ustawodawcy w postaci konkretnego przepisu w prawie materialnym. Omawiana czynność prawna z zakresu prawa cywilnego – umowa sprzedaży wierzytelności – nie może więc stanowić źródła interesu prawnego. Po pierwsze, dlatego, że sama w sobie nie kreuje normy prawnej, z której bezpośrednio można byłoby wywodzić interes prawny nabywcy prawa. Po drugie, z uwagi na fakt, że ustawodawca nie ustanowił w tym zakresie odrębnej normy prawnej, która w sferze skutków wiązała administracyjnoprawną sytuację nabywcy prawa dekretowego z czynnościami cywilnoprawnymi. To stwierdzenie było kluczowe dla ukształtowania stanowiska zajętego także w niniejszej uchwale i – co bardzo istotne – Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie podjął próby jego podważenia.

W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonej w kwestionowanej przez Sąd pierwszej instancji uchwale, I OPS 1/23, literalnie jednoznaczna konstrukcja art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego, potwierdzona celowościową i systemową wykładnią tego przepisu, prowadzi do oczywistego wniosku, że krąg podmiotów uprawnionych do uzyskania prawa do gruntu na podstawie powołanego przepisu nie wychodzi poza pojęcie „dotychczasowego właściciela” i jego spadkobierców. W art. 21 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) zapewniono bowiem ochronę właścicielom i ich spadkobiercom, a więc tylko tym, którzy w sprawach objętych dekretem warszawskim utracili własność w wyniku wejścia w życie tego dekretu oraz ich spadkobiercom, skoro pozbawienie własności uszczupliło masę spadkową. Stworzyło to asumpt do sformułowania twierdzenia przez Sąd pytający, w zgodzie z uzasadnieniem uchwały, że uprawnienia z art. 7 dekretu warszawskiego są dziedziczne. Natomiast w dalszej kolejności Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyraził przekonanie, że w uzasadnieniu kontestowanej uchwały zawarty został niekwestionowany pogląd, iż stronami postępowania z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego są nie tylko spadkobiercy byłego właściciela nieruchomości warszawskiej, ale także ci, którzy ten spadek nabyli na podstawie umowy opisanej w art. 1051 k.c. W konkluzji Sąd pierwszej instancji wskazał, że potwierdza to fakt, iż sam Naczelnny Sąd Administracyjny dopuszcza czynność prawną stanowiącą umowę cywilnoprawną o zbyciu spadku jako źródło interesu prawnego z art. 28 k.p.a.

Na marginesie niniejszych rozważań należy wyjaśnić, że takie ujęcie kwestii dziedziczenia praw dekretowych nie znajduje oparcia w uzasadnieniu uchwały, I OPS 1/23. W żadnym miejscu tego judykatu Naczelnny Sąd Administracyjny nie

wyraził poglądu na temat podmiotów, które nabyły spadek lub udział spadkowy byłego właściciela nieruchomości warszawskiej na podstawie art. 1051 k.c., a w konsekwencji nie zaakceptował faktu, że źródło interesu prawnego może stanowić czynność prawna w postaci umowy cywilnoprawnej o zbyciu spadku lub udziałów spadkowych.

Artykuł 7 ust. 1 dekretu warszawskiego wymienia prawnych następców właściciela gruntu wśród podmiotów legitymowanych formalnie do zainicjowania postępowania o przyznanie na tym gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi prawa użytkowania wieczystego. Legitymowanym materialnie jest zawsze ten podmiot, który został pozbawiony własności nieruchomości z dniem wejścia w życie dekretu. To rozróżnienie, w kontekście prawidłowego ustalenia znaczenia kategorii „prawnych następców” dotychczasowego właściciela gruntu z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego, wymaga uzupełnienia przez uwzględnienie dyrektyw interpretacyjnych wynikających z regulacji konstytucyjnej.

Konstytucja RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia (art. 21 ust. 1 Konstytucji RP). Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP). Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP). Pierwsza z powołanych norm konstytucyjnych statuuje ochronę własności i dziedziczenia, co w odniesieniu do ostatniego z wymienionych praw podmiotowych wymaga ze strony ustawodawcy ustanowienia odpowiednich środków, mechanizmów oraz instytucji chroniących dziedziczenie. Przepisem kształtującym standardy regulacji ustawowych, dotyczących systemu stosunków własnościowych, w tym dziedziczenia, jest art. 64 Konstytucji RP. Relacja, która zachodzi pomiędzy wskazanymi normami konstytucyjnymi jest taka, że art. 64 współkształtuje zakres konstytucyjnej ochrony wolności majątkowej, wyróżniając szczególne kategorie praw chronionych, zakreślając jednocześnie ogólne ramy ich dopuszczalnego, koniecznego kształtu ustawowego. W tym sensie można go traktować jako uzupełnienie i uszczegółowienie ogólnej dyrektywy art. 21 ustawy zasadniczej (K. Zaradkiewicz /w:/ pod red. M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, wyd. 1, 2016, art. 64, Nb 5). Rzeczone regulacje uzupełniają się, zaś art. 64 Konstytucji RP należy rozumieć jako refleks ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie własności prywatnej za podstawową instytucję porządku gospodarczego Rzeczypospolitej i jedną z podstawowych wartości porządku społecznego (wyrok TK z 8 grudnia 2011 r., P 31/10, OTK-A 2011, Nr 10, poz. 114).

Komplementarne wobec siebie, uzupełniające się, są również gwarancje własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia określone w art. 21 ust. 1 Konstytucji RP. Własność i dziedziczenia współkształtują wolność

majątkową jednostki, podczas gdy prawo dziedziczenia współkształtuje konstytucyjne ramy porządku stosunków własnościowych m.in. w kwestii respektowania interesów majątkowych i osobistych członków rodziny zmarłego (K. Zaradkiewicz /w:/ pod red. M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, wyd. 1, 2016, art. 21, Nb 106). Na gruncie norm konstytucyjnych prawo dziedziczenia jest nieodłącznym korelatem prawa własności, jego dopełnieniem i możliwością jego kontynuacji po śmierci osoby będącej podmiotem tego prawa (wyrok TK z 25 lutego 1999 r., K 23/98, OTK 1999, nr 2, poz. 25). Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 22 lutego 2022 r., I OPS 1/20, w której uzasadnieniu wskazano, że z przepisów art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP wynika „równorzędna ochrona własności i prawa dziedziczenia. Ochrona prawa dziedziczenia stanowi więc uzupełnienie ochrony prawa własności i ochrony innych praw majątkowych. Bez ochrony prawa dziedziczenia, ochrona własności i innych praw majątkowych byłaby bowiem niepełna. Szczególnie podkreśla się ścisły związek prawa dziedziczenia z własnością, ponieważ to ochrona dziedziczenia zapewnia między innymi, że prawo własności nie wygaśnie wraz ze śmiercią właściciela. Konstytucja chroni więc prawa nabyte w drodze dziedziczenia, nie przesądzając jednak, kto w konkretnej sytuacji prawa te nabywa. Natomiast z konstytucyjnej ochrony prawa dziedziczenia wynika dla ustawodawcy obowiązek kształtowania praw majątkowych jako dziedzicznych i wprowadzenia określonego modelu i zasad dziedziczenia. Jakkolwiek więc ustawodawca dysponuje pewną swobodą w tym względzie, to granicą tej swobody jest zakaz naruszania wartości konstytucyjnie chronionych. Ta konstytucyjna zasada ochrony prawa dziedziczenia realizowana jest m.in. przez przepisy prawa spadkowego, a w szczególności w art. 922 § 1 i § 2 k.c., w którym postanowiono, że prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej; nie należą do spadku prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Na spadkobierców nie przechodzą zatem prawa o charakterze osobistym oraz te, co do których postanowiono w obowiązujących przepisach prawa, jako przechodzące na rzecz innych osób.”

Prawnoadministracyjny status dotychczasowego właściciela gruntu jest zderminowany faktem pozbawienia własności gruntu na obszarze m.st. Warszawy, do którego wskazany podmiot posiadał tytuł prawnorzeczowy (odjęta nacjonalizacją gruntu). W wyniku wyłączenia ogół praw i obowiązków majątkowych spadkodawcy (dotychczasowego właściciela gruntu), które miały z chwilą jego śmierci przejść na spadkobierców (następców prawnych pod tytułem ogólnym) został uszczuplony, gdyż z masy spadkowej odjęto prawo

majątkowe (prawo własności), stanowiące wartościowe, a niekiedy nawet jedyne prawo majątkowe dotychczasowego właściciela gruntu. Mając na uwadze normatywne zespolenie prawa własności oraz prawa dziedziczenia, nie sposób kwestionować, że interes prawny spadkobiercy *mortis causa* wynika nie z czynności prawnej dziedziczenia, lecz wprost, a raczej bezpośrednio – w myśl cechy definicyjnej kategorii interesu prawnego – z przepisów art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Kategorialnie odróżnia to sukcesora uniwersalnego od następcy prawnego pod tytułem szczególnym, który nie jest w stanie wykazać żadnej normy prawnej jako bezpośredniego źródła jego interesu prawnego. Uzyskanie statusu prawnego dotychczasowego właściciela gruntu nie jest możliwe ani przez sukcesora uniwersalnego, ani przez sukcesora singularnego, skoro właśnie tylko dotychczasowy właściciel jest legitymowany materialnie w postępowaniu administracyjnym prowadzonym na podstawie art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego, gdyż został pozbawiony prawa własności tego gruntu. W odróżnieniu od następcy prawnego pod tytułem szczególnym, następcą prawny pod tytułem ogólnym może jednak wskazać na obowiązujące normy prawne, w tym przypadku rangi konstytucyjnej, stwarzające podstawy do uzyskania prawa użytkowania wieczystego na rzecz nieruchomości, do której prawa odziedziczył. Pozostaje dodać, że wedle jednolitego poglądu, kształtowanego przed laty, za „prawnych następców właściciela” gruntu uznawano tylko spadkobierców właściciela, któremu odebrano prawo własności nieruchomości (zob. S. Breyer, *Przeniesienie własności nieruchomości*, Warszawa 1971, s. 330–331).

Podział na decyzje konstytucyjne oraz deklaratoryjne nie podważa zasadności uchwały, I OPS 1/23. Wedle oceny Sądu pytającego, ostateczna decyzja administracyjna w przedmiocie ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy lub prawa zabudowy jest konstytucyjna, a więc tworzy ona nowy stan prawny w zakresie, w jakim konkretyzuje i czyni wymagalną wierzytelność o ustanowienie prawa do nieruchomości. Podmiotowy aspekt konkretyzacji tej wierzytelności polega na wskazaniu osoby, na rzecz której ma być ustanowione prawo do nieruchomości. Przy czym wszelkie rozstrzygnięcia konstytucyjne, tworząc nowe stany prawne, powinny być adresowane do podmiotów, którym przyznawane są uprawnienia i które mają zdolność prawną. W razie zbycia wierzytelności z art. 7 ust. 1 dekretu warszawskiego rozstrzygnięcia powinny więc dotyczyć osób, którym te prawa przysługują, a więc nabywcom roszczeń dekretowych. Mówiąc inaczej, z konstytucyjnego charakteru decyzji wydawanej na podstawie art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego wynika powinność wskazywania jako beneficjenta podmiot mający zdolność prawną w dacie wydawania takiej decyzji, w tym także następców prawnych pod tytułem singularnym, którym przysługuje wierzytelność z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego.

Powyższe stwierdzenie nawiązuje *explicite* do zabiegów klasyfikacyjnych aktów administracyjnych, prowadzonych z uwzględnieniem rozmaitych kryteriów podziału dla potrzeb nauki oraz dydaktyki prawa administracyjnego. Przyjmując za podstawowe kryterium podziału przesłanki prawne, rozumiane jako sposób ukształtowania stosunków prawnych, w teorii prawa administracyjnego wyróżnia się wspomniane akty konstytucyjne, które tworzą, zmieniają lub uchylają stosunki prawne, zaś skutek powstaje w tym przypadku z mocy aktu administracyjnego oraz akty deklaratoryjne, które potwierdzają skutki prawne wynikające wprost z ustawy; skutek prawny nie wynika tutaj z samego aktu administracyjnego (J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 395–396). Wprowadzony podział aktów to klasyfikacja idealna, gdyż w środowisku prawnym jest on względny i cechuje się umiarkowanymi walorami eksplanacyjnymi. Akty deklaratoryjne po części mają mieć charakter konstytucyjny, natomiast akty konstytucyjne mają w pewnym stopniu charakter deklaracyjny. W rezultacie dość często mówi się wręcz o mieszanym charakterze niektórych aktów administracyjnych (K. Ziemiński, *Indywidualny administracyjny – jego istota /w:/* pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System Prawa Administracyjnego, Tom 5. Prawne formy działania administracji*, Warszawa 2013, s. 179–180).

Prezentowany podział aktów administracyjnych jest marginalny wobec rozstrzyganego niniejszą uchwałą problemu prawnego. Kwestią zasadniczą nie jest ani skutek prawny aktów administracyjnych, ani też moment ich obowiązywania – *ex nunc* w przypadku aktów konstytucyjnych oraz *ex tunc* gdy idzie o deklaratoryjne akty administracyjne. Niezależnie od charakteru aktu, będzie on zawsze skierowany do podmiotu posiadającego w sprawie interes prawny; to właśnie sytuację prawną tego podmiotu określa rozstrzygnięcie aktu administracyjnego. Wprowadzanie podziału aktów administracyjnych, chociaż może być wartościowe poznawczo, pozostaje indyferentne dla bytu interesu prawnego jako kategorii wyznaczającej podmiot uprawniony jako adresata praw. Co więcej, to właśnie interes prawny warunkuje konkretyzację norm prawnych w formie aktu administracyjnego. Jeżeli nie istnieje podmiot legitymujący się interesem prawnym, to nie ma sprawy administracyjnej i nie ma możliwości ukształtowania sytuacji administracyjnoprawnej w drodze aktu administracyjnego – czy to konstytucyjnego, czy też deklaratoryjnego.

Jeżeli Sąd pierwszej instancji wyraża zapatrywanie, że konkretyzacja wiedzy dekretowej ma także podmiotowy aspekt polegający na wskazaniu osoby, na rzecz której ma być ustanowione prawo do nieruchomości, to w ten sposób samodzielnie rozwiewa podnoszone przez siebie wątpliwości. Jest tak dlatego, że jedyną osobą uprawnioną do uzyskania prawa użytkowania wieczystego będzie wyłącznie dotychczasowy właściciel gruntu warszawskiego,

do którego tytuł prawnorzeczowy został mu odebrany. Kwestie temporalne wydania aktu administracyjnego – data jego wydania – mają znaczenie przy ustaleniu, czy adresatem decyzji jest dotychczasowy właściciel gruntu, czy już raczej jego spadkobiercy, następcy prawni pod tytułem ogólnym. Z zasady aktualności w postępowaniu administracyjnym wynika, że organ wydaje decyzję w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w chwili jej wydania. Dlatego też organ administracyjny uwzględnia aktualny stan podmiotowy postępowania w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu warszawskiego, istniejący w chwili wydawania decyzji, natomiast normatywny charakter (typ) wydawanej decyzji administracyjnej pozostaje bez wpływu na ustalenie tego faktu.

Z dniem wejścia w życie dekretu warszawskiego (21 listopada 1945 r.), grunty warszawskie przeszły na własność gminy m.st. Warszawy. Przy dawnych właścicielach pozostała tymczasowo jedynie własność budynków, z wyjątkiem budynków zniszczonych, które według orzeczenia władzy budowlanej ze względu na stan zniszczenia nie nadawały się do naprawy i powinny ulec rozbiórce (art. 6 ust. 2 dekretu warszawskiego). Zgodnie bowiem z art. 5 dekretu warszawskiego, budynki i inne przedmioty znajdujące się na gruntach objętych działaniem tego aktu normatywnego pozostały, co do zasady, własnością dotychczasowych właścicieli. W praktyce oznaczało to, że budynki znajdujące się na nieruchomości stawały się przedmiotem odrębnej własności dotychczasowego właściciela, gdyż na mocy powyższych regulacji dekret wprowadził czasowe odstępstwo od zasady *superficies solo cedit*; występował tutaj epizodyczny w założeniu stan rozejścia się prawa do gruntu z prawem do budynku. Status prawny utrzymał się w razie uwzględnienia wniosku wnoszonego na podstawie art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego, natomiast w przypadku odmowy uwzględnienia wniosku albo bezskutecznego upływu terminu do jego złożenia, budynek z powrotem stawał się częścią składową nieruchomości gruntowej, co następowało z mocy prawa.

Sąd pytający argumentuje, że wykładnia zawarta w uchwale, I OPS 1/23, w takim stanie faktycznym sprawy, jaki stanowił podstawę do wystąpienia o podjęcie nowej uchwały, prowadzi do trwałego rozejścia się prawa do budynku z prawem do gruntu. Wynika to z tego, że jeżeli właściciel budynku zbył prawo jego własności przed zgłoszeniem żądania dekretowego albo w toku sprawy administracyjnej – tak, jak miało to miejsce w kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji sprawie – prowadzi to do nieakceptowalnego skutku polegającego na tym, że właściciel budynku nie może z niego korzystać zgodnie z przysługującym mu na podstawie art. 140 k.c. społecznym i gospodarczym przeznaczeniem jego prawa własności, bo nie nabędzie własności gruntu. Korzystanie z budynku w takiej sytuacji jest wprawdzie możliwe nawet bez legitymowania się

prawem własności gruntu, ale wymaga ustanowienia stosownych służebności albo uzyskania innego, obligacyjnego prawa do gruntu.

W odniesieniu do tego zagadnienia Naczelny Sąd Administracyjny w składzie obecnym wyjaśnia, że z cywilnoprawnej zasady *superficies solo cedit* wynika, iż własność gruntu obejmuje wszystko to, co jest z tym gruntem trwale związane. Dotyczy to także budynków jako części składowych gruntu, które nie stanowią, co do zasady, odrębnego przedmiotu własności. Jeden z istotnych wyjątków od tej zasady wprowadza art. 235 § 1 k.c., zgodnie z którym budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków przez wieczystego użytkownika stanowią jego własność. To samo dotyczy budynków i innych urządzeń, które wieczysty użytkownik nabył zgodnie z właściwymi przepisami przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Reguła zawarta w tym przepisie Kodeksu cywilnego pozwala na oderwanie własności budynku od gruntu przełamując tym samym zasadę *superficies solo cedit*.

Jednakże sprawy dekretowe dotyczą innej sekwencji zdarzeń, gdyż przez regulację dekretu warszawskiego odnoszą się do sytuacji, w których budynek posadowiony na gruncie był pierwotny wobec ustanowienia prawa użytkowania wieczystego. W chwili bowiem wywłaszczenia budynek znajdował się na gruncie warszawskim. Zatem jako właśnie budynek na gruncie objętym działaniem dekretu, przechodzącym na własność gminy m.st. Warszawy, pozostał własnością dotychczasowego właściciela. Jeżeli ten grunt na obszarze m.st. Warszawy przeszedł z dnia wejścia w życie dekretu na własność gminy m.st. Warszawy, to zaktualizowała się możliwość złożenia wniosku o przyznanie prawa użytkowania wieczystego na tym gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi. Status dotychczasowego właściciela gruntu wynikał z odjęcia praw własności do tego gruntu, a nie ze względu na to, czy był on właścicielem gruntu czy budynku trwale z tym gruntem związanym. Nawet w przypadku, gdy nastąpiło nabycie budynku na gruncie warszawskim po złożeniu wniosku dekretowego, nie oznacza to, że nabywca tego budynku uzyskał normatywny status „dotychczasowego właściciela gruntu” w rozumieniu przepisów dekretu warszawskiego, a więc – mówiąc wprost – nie stawał się dotychczasowym właścicielem i to niezależnie, czy był on właścicielem gruntu zabudowanego czy niezabudowanego. Status taki, opisany w normach prawnych, wynikał bowiem z faktu odjęcia własności gruntu przez ekspropriację, a nie z uwagi na przeniesienie prawa własności.

Twierdzenie, że ustawodawca, nawet pośrednio, uznał skuteczność obrotu wynikającymi z dekretu uprawnieniami, w żadnym wypadku nie neguje sentencji uchwały, I OPS 1/23. Chodzi o te przepisy administracyjnego prawa materialnego, nazywane potocznie przepisami „okołodekretowymi”, które są chronologicznie późniejsze w stosunku do dekretu warszawskiego, a które

w założeniu miały liberalizować lub neutralizować niektóre skutki tego aktu normatywnego. Za tym poglądem ma przemawiać technika legislacyjna zastosowana we współczesnych przepisach dotyczących dekretu warszawskiego, z której *implicite* wynika co najmniej akceptacja przez ustawodawcę obrotu prawami dekretowymi i w dalszej konsekwencji indukowane uznanie nabywców roszczeń za strony w sprawach o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu.

Z takim stanowiskiem nie można się zgodzić. Na mocy art. 111a u.g.n. umożliwiono Skarbowi Państwa lub m.st. Warszawie, poprzez przyznanie prawa pierwokupu, nabywanie praw i roszczeń wynikających z dekretu warszawskiego, roszczeń określonych w art. 214 u.g.n., a więc roszczeń poprzednich właścicieli o zwrot nieruchomości stanowiących ich dawną własność, których prawa do odszkodowania za przejęte przez państwo grunty, budynki i inne części składowe nieruchomości wygasły na podstawie przepisów ustawy wymienionej w art. 241 pkt 1, jeżeli w terminie do dnia 31 grudnia 1988 r. zgłosili oni lub ich następcy prawni wnioski o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, jak również prawa użytkowania wieczystego ustanowionego na skutek realizacji tych roszczeń.

Artykuł 111a został dodany do materii u.g.n. na podstawie art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2016 r. poz. 1271). Z materiałów legislacyjnych wynika, że celem jego wprowadzenia było „zahamowanie intensywnego obrotu prawami i roszczeniami określonymi w dekrecie warszawskim, który budzi sprzeciw opinii publicznej i wątpliwości natury prawnej. Często bowiem prawa i roszczenia te są przedmiotem obrotu po wręcz symbolicznych cenach, sugerujących, iż oświadczenie woli sprzedającego mogło być obciążone istotnymi wadami. Przede wszystkim jednak negatywny wydzźwięk społeczny budzą przypadki, gdy nabywca roszczeń eksmituje z przejętej kamienicy jej lokatorów, z budynku szkoły – uczniów, a publiczne przedszkole pozbawia placu zabaw” (*Uzasadnienie senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy*, druk nr 3195, s. 4). Naczelny Sąd Administracyjny w obecnym składzie zdaje sobie sprawę z istniejącej praktyki obrotu prawami (wierzytelnościami) dekretowymi. Z całą pewnością taką świadomość miał także ustawodawca wprowadzając art. 111a u.g.n. Mimo to, rzeczony przepis należy odczytywać nie jako kreujący źródło interesu prawnego nabywcy praw dekretowych w przyznaniu prawa użytkowania wieczystego, gdyż jego treść nie stwarza ku temu żadnych podstaw normatywnych, lecz jako regulację zmierzającą do normalizacji stosunków własnościowych, zapewniając pierwszeństwo nabywania praw i roszczeń związanych z gruntami warszawskimi podmiotom publicznoprawnym wykonującym zadania władzy publicznej.

Ratio legis regulacji pokazuje, że ustawodawca dążył do ograniczenia sytuacji, w których prawa dekretowe byłyby przenoszone na podmioty prywatne, przed którymi – wskutek niewłaściwej wykładni i stosowania przepisów dekretowych – otwierała się możliwość realizacji, niekiedy patologicznej i nagannej, mających im przysługiwać tytułów prawnorzeczowych do gruntów warszawskich. Artykuł 111a u.g.n. jako przepis niewątpliwie późniejszy w stosunku do regulacji dekretowych, nie wprowadza żadnych zmian w układzie podmiotów legitymowanych materialnie do uzyskania prawa użytkowania wieczystego. Dlatego też art. 111a u.g.n. należy odczytywać tak, że w przypadku sprzedaży praw dekretowych, prawo ich pierwokupu przysługuje Skarbowi Państwa lub m.st. Warszawie, jako podmiotom publicznym, z możliwością – po ich nabyciu – zainicjowania postępowania w sprawie o przyznanie prawa użytkowania wieczystego dotychczasowemu właścicielowi gruntu warszawskiego. Natomiast dostrzegając zagadnienie obrotu prawami dekretowymi, art. 111a u.g.n. nie stanowi źródła interesu prawnego dla publicznoprawnych nabywców tych uprawnień, gdyż nie stwarza podstaw do ustanowienia prawa użytkowania wieczystego ani na rzecz Skarbu Państwa, ani na rzecz m.st. Warszawy, które to podmioty publicznoprawne nie utraciły przecież własności nieruchomości w wyniku wejścia w życie dekretu warszawskiego.

W analogiczny sposób należy podchodzić do wskazanego przez Sąd pytający art. 30 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych dotyczących nieruchomości warszawskich wydanych z naruszeniem prawa (Dz.U. z 2021 r. poz. 795). Ten akt normatywny wypełnia wszystkie kryteria pozwalające uznać go za tzw. specustawę, której specyfika polega na tym, że albo uszczegóławia sprawy unormowane wcześniej w ustawach o długim okresie obowiązywania, albo też normuje nowe materie w sposób bieżący, obliczony na osiągnięcie założeń przyjętych w takim akcie, które nie mogą być osiągnięte w oparciu o już obowiązujące prawo (zob. L. Bielecki, *Rzecz publiczna w specustawie o Euro 2012 a realizacja celu publicznego w świetle pytań o jakość i inflację prawa /w:/* pod red. P.J. Suwaj, *Inflacja prawa administracyjnego*, Warszawa 2012, s. 275). Na specjalny – szczególnie – charakter ustawy wskazują: po pierwsze, sama jej intytulacja, w której ustawodawca podkreśla, że jest to akt normatywny „o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych (...)”. Po drugie, regulacja art. 1 pkt 1 wyznaczającego zakres przedmiotowy ustawy, zgodnie z którym „ustawa określa szczególnie tryb postępowania w przedmiocie usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych (...)”. Po trzecie, w materiałach legislacyjnych uzasadniających przyjęcie ustawy wyjaśniono, że zarówno patologie związane z procesem reprivatyzacji, jak i potrzeba zapewnienia należytej ochrony praw lokatorów, wymagały „podjęcia działań nadzwyczajnych, które

zmierzają do ochrony dóbr bardziej zasługujących na ochronę aniżeli stabilność decyzji administracyjnych” (*Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych dotyczących nieruchomości warszawskich wydanych z naruszeniem prawa*, druk nr 1056, s. 2). W specustawach znajdują się przepisy eklektyczne, hybrydowe, regulowane z uwzględnieniem odrębności podyktowanych potrzebami wynikającymi z celów oraz zakresu przedmiotowego danej ustawy. W odniesieniu do ustawy o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych, wyrazem tych cech jest m.in. katalog przesłanek uchylenia decyzji reprivatyzacyjnych z art. 30 ustawy, który – jako rozbudowana jednostka redakcyjna – grupuje w jednym miejscu tekstu prawnego przepisy właściwe dla odmiennych rodzajowo trybów nadzwyczajnych postępowania administracyjnego (wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności decyzji), jak również przesłanek skonstruowanych z myślą o specyficznych celach ustawy z dnia 9 marca 2017 r.

Artykuł 30 ust. 1 pkt 5 ww. specustawy upoważnia Komisję do spraw reprivatyzacji nieruchomości warszawskich do uchylenia decyzji reprivatyzacyjnej w całości albo w części lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji w sytuacji, gdy przeniesienie roszczeń do nieruchomości warszawskiej było rażąco sprzeczne z interesem społecznym, w szczególności, jeżeli nastąpiło w zamian za świadczenie wzajemne rażąco niewspółmierne do wartości nieruchomości warszawskiej. Przepis ten wprowadza instytucję swego rodzaju sankcji, umożliwiającą wzruszenie decyzji reprivatyzacyjnej w opisanych w jego dyspozycji okolicznościach. Podstawową przesłanką aktualizującą stosowanie art. 30 ust. 1 pkt 5 specustawy jest rażąca sprzeczność z interesem społecznym, która została przez ustawodawcę uszczegółowiona przesłanką wyraźnej dysproporcji pomiędzy ustaloną w umowie ceną sprzedaży a rzeczywistą wartością nieruchomości – jeżeli nabycie uprawnień dekretowych nastąpiło w rażąco niskiej cenie, stanowiącej niewielką część wartości nieruchomości. Potwierdzona historycznie praktyka obrotu prawami dekretowymi nie jest kwestionowana. To, że ustawodawca stworzył nadzwyczajne – szczególne – regulacje służące rugowaniu z obrotu decyzji reprivatyzacyjnych, które były wydawane w wyniku tej praktyki, nie powoduje, że nabywcy praw dekretowych uzyskali w ten sposób materialnoprawne uprawnienie do przyznania im prawa użytkowania wieczystego, gdyż to nie oni zostali pozbawieni prawa własności. Nie zmienia tego także fakt, że uznano ich za strony postępowania przed Komisją do spraw reprivatyzacji nieruchomości warszawskich, a w konsekwencji za strony przed sądami administracyjnymi. Wymaga podkreślenia, że w nadzwyczajnym postępowaniu administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji stroną jest każdy podmiot, który nie miał interesu prawnego w postępowaniu administracyjnym, a jednak w sensie materialnoprawnym została do niego skierowana decyzja.

Wykładnia spornych przepisów dekretu warszawskiego przedstawiona w uchwale, I OPS 1/23, nie narusza standardów ochrony mienia ustanowionych w Karcie Praw Podstawowych oraz w art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i obywatela. W szczególności nie sposób zgodzić się z poglądem, wyrażonym przez Sąd pytający, że wierzytelności ustanowione art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu warszawskiego podlegają ochronie ustanowionej w art. 17 KPP.

Przepis art. 17 KPP reguluje trzy aspekty ochrony prawa własności: (1) gwarantuje prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazywania w drodze dziedziczenia mienia nabytego zgodnie z prawem (gwarancja poszanowania prawa własności); (2) określa zakres dopuszczalnej regulacji w zakresie możliwości pozbawiania (wywłaszczania) prawa własności; (3) określa zakres ingerencji w możliwość regulowania korzystania z prawa własności (K. Bandarzewski, *Zakres ochrony prawa własności wynikający z art. 17 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej a orzecznictwo polskich sądów administracyjnych*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2022, nr 8, s. 222). W kontekście niniejszych rozważań podstawowe znaczenie posiada ogólna reguła stanowiąca treść prawa własności w rozumieniu tego aktu (art. 17 ust. 1 zd. pierwsze KPP), zgodnie z którą każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem. Na podstawie tego przepisu, ochronie podlega prawo, które zostało skonkretyzowane (ukształtowane). Zatem przedmiotem ochrony są prawa o charakterze majątkowym, z których w porządku prawnym wynika ustalona sytuacja prawna, pozwalająca podmiotowi tych praw na samodzielne korzystanie z nich we własnym interesie (zob. wyrok TSUE z 22 stycznia 2013 r., C-283/11, *Sky Österreich*). *A contrario* ochrona, jaką zapewnia przepis art. 17 ust. 1 KPP, nie dotyczy interesów czy oczekiwań o niepewnym charakterze (wyrok TSUE z 9 września 2008 r., w sprawach połączonych C-120/06 P i C-121/06 P, *FIAMM* i in. przeciwko Radzie i Komisji, Zb.Orz. s. I-6513, pkt 185 i przytoczone tam orzecznictwo).

Pojęcie mienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 KPP, powinno być interpretowane w sposób niezależny od prawa UE. Z uwagi na fakt, że w myśl art. 345 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2; dalej: TFUE) traktaty nie przesądzają w niczym zasad prawa własności w Państwach Członkowskich, konieczne jest dookreślenie tego przepisu. W świetle doktryny prawa międzynarodowego zakres ochrony gwarantowany przez art. 17 ust. 1 zd. pierwsze KPP należy rozpatrywać w szerszym znaczeniu. Nabyte prawo własności, które nie podlega ochronie na poziomie państwa członkowskiego (tzw. prawa nabyte, *droits acquis*), może podlegać ochronie na poziomie unijnym właśnie na mocy art. 17 KPP (Ł. Bojarski, D. Schindlauer, K. Władach, M. Wróblewski, *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej jako żywy instrument. Podręcznik dla prawników*, Warszawa 2014, s. 71).

W świetle problematyki dekretowej umowa sprzedaży uprawnień obejmowała przeniesienie wierzytelności w postaci przyszłych praw podmiotowych na ich nabywcę. Nie było to jednak prawo ukształtowane ostateczną decyzją administracyjną lub orzeczeniem sądu, lecz roszczenie otwarte co do jego treści, albowiem roszczenie o nie dających się przewidzieć i przez to niepewnych skutkach realizacji. Spór dotyczący warunków sprzedaży uprawnień dekretowych może być rozstrzygany przez sąd powszechny, gdyż właściwe pole oceny przelewu wierzytelności stanowi prawo i postępowanie cywilne. Wszystko to przemawia za tym, że wykładnia przepisów dekretowych w uchwale, I OPS 1/23, nie prowadzi do naruszenia art. 17 ust 1 zd. pierwsze KPP. W konsekwencji nie sposób także twierdzić, że został naruszony art. 47 KPP, który gwarantuje prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, gdyż taki dostęp – w zakresie cywilnoprawnych aspektów zbycia wierzytelności – istnieje. Ochronę własności nabywca wierzytelności może bowiem uzyskać nie w postępowaniu przed organem administracji publicznej (a następnie w procesie sądowej kontroli administracji), lecz w postępowaniu przed sądem cywilnym. Należy ponadto dodać, co nie jest bez znaczenia w niniejszej sprawie, że zastosowanie art. 47 KPP może nastąpić jedynie w stosunku do państw członkowskich w sytuacji, gdy stosują one prawo UE (K. Szczepanowska-Kozłowska, *Prawo do skutecznego środka prawnego i bezstronnego sądu – art. 47 Karty Praw Podstawowych w relacjach horyzontalnych – kilka uwag w związku z wyrokiem TSUE w sprawach połączonych C-585/18; C-624/18; C-625/18*, „Palestra. Pismo Adwokatury Polskiej” 2020, nr 5, s. 108–109).

Z kolei art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i obywatela, należy, wedle Naczelnego Sądu Administracyjnego, traktować jako przepis o charakterze gwarancyjnym w stosunku do dotychczasowych właścicieli gruntów warszawskich lub ich spadkobierców. W świetle utrwalonego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, powołany przepis składa się z trzech norm. Pierwsza z nich ma charakter ogólny i wprowadza zasadę niezakłóconego korzystania z własności. Kolejna norma, zawarta w drugim zdaniu tego samego akapitu, dotyczy pozbawienia własności. Trzecia norma, ujęta w całości w drugim akapicie przepisu, przyznaje państwom umawiającym się uprawnienia do regulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem ogólnym i obowiązującymi ustawami (R. Pawlak, *Prawo człowieka do poszanowania mienia w konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, „Roczniki Nauk Prawnych”, Tom XXII, 2012, nr 4, s. 78).

Ustanowienie prawa użytkowania wieczystego to rodzaj restytucji utraconego prawa własności gruntu warszawskiego i zarazem wierzytelność (prawo podmiotowe) byłego właściciela tego gruntu wobec gminy m.st. Warszawy. Przyznanie przez władze publiczne nowego tytułu prawnego do nieruchomości

za pozbawienie prawa własności stanowiło warunkową ekspektatywę prawa majątkowego, polegającą na przyznaniu dotychczasowemu właścicielowi gruntu praw użytkowania wieczystego w sytuacji, gdy możliwe było pogodzenie użytkowania gruntu zgodnie z jego przeznaczeniem w myśl planu zabudowania. Tego rodzaju ekspektatywa, nawet jeżeli przyjmująca formę warunkowej, traktowana jest przez Europejski Trybunał Praw Człowieka jako prawo własności objęte ochroną na mocy art. 1 Protokołu Nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, gdyż jest wystarczająco pewne i ma wystarczającą podstawę w prawie krajowym (np. wyrok ETPCz z 6 października 2005 r. w sprawie Draon p. Francji; wyrok ETPCz z 3 listopada 2009 r. w sprawie Sierpiński p. Polsce; wyrok ETPCz z 1 kwietnia 2010 r. w sprawie Densiova i Moiseyeva p. Rosji). Dlatego też, w opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeszcze raz należy podkreślić, że na mocy art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i obywatela ochronie podlega przyznana w przepisach prawa krajowego – w tym przypadku w art. 7 dekretu o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy – wierzytelność o ustanowienie użytkowania wieczystego na gruncie warszawskim. W ten autonomiczny sposób należy rozumieć pojęcie „własności”, statutowanego w zd. drugim wskazanej normy prawnomiędzynarodowej. Z uwagi na fakt, że wierzytelność w znaczeniu materialnoprawnym została przyznana jedynie dotychczasowemu właścicielowi gruntu warszawskiego jako rekompensata za utratę prawa własności gruntu, tylko ten właściciel lub jego spadkobiercy pod tytułem ogólnym, zostali objęci ochroną stosownie do art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w postanowieniu z 20 października 2025 r., I SA/Wa 2470/24, nie przedstawił żadnych istotnych argumentów czy okoliczności, które otwierałyby drogę do modyfikacji stanowiska wyrażonego w uchwale z 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23. Dlatego też, w ocenie obecnego składu powiększonego Naczelnego Sądu Administracyjnego, aktualna jest wykładnia przepisów dekretowych zgodnie z którą nabywcy roszczeń wynikających z art. 7 ust. 1 i ust. 2 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. z 1945 r. Nr 50, poz. 279 ze zm.) nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691) w sprawie o ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na podstawie przepisów dekretu.

Wobec powyższego należy zaznaczyć, że w sentencji uchwały, I OPS 1/23, *ab initio* stwierdzono, iż „Stronie umowy przelewu wierzytelności” nie przysługuje przymiot strony w rozumieniu art. 28 k.p.a. do uzyskania prawa użytkowania wieczystego w postępowaniu administracyjnym o wydanie decyzji

na podstawie art. 7 ust. 2 i ust. 3 dekretu warszawskiego. Mogłoby to prowadzić do konkluzji, że zbywca wierzytelności, a więc dotychczasowy właściciel (lub jego spadkobierca) nie posiada przymiotu strony w tym postępowaniu, gdyż stroną umowy przelewu jest zarówno cedent (dotychczasowy właściciel gruntu warszawskiego), jak i cesjonariusz (nabywca praw dekretowych) (zob. M. Romańska, *Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 2024 r.*, I OPS 1/23, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2024, nr 12, s. 160–161). Z uzasadnienia powołanej uchwały, I OPS 1/23, wynika jednak, że chodzi wyłącznie o podmiot, który nabył prawa dekretowe, a więc o cesjonariusza. Tym bardziej dotyczy to także każdego kolejnego nabywcy praw dekretowych, który w ramach tzw. „handlu roszczeniami” odkupił je od dotychczasowego cesjonariusza. Oznacza to, że sentencja niniejszej uchwały, przesądzając, że przymiot strony nie przysługuje nabywcy roszczeń publicznoprawnych z zakresu prawa administracyjnego, wynikających z art. 7 dekretu warszawskiego, doprecyzowała podmiotowy zakres normy budzącej poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny w całości podtrzymał stanowisko wyrażone w uchwale z 10 kwietnia 2024 r., I OPS 1/23 i na podstawie art. 15 § 1 pkt 3, art. 264 § 1, art. 269 § 1 w zw. z art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i podjął uchwałę o treści jak w sentencji.

36

WYROK SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 22 września 2025 r.
(I FSK 678/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Arkadiusz Cudak, Artur Mudrecki, Małgorzata Niezgódka-Medek (współsprawozdawca), Danuta Oleś, Hieronim Sęk, Roman Wiatrowski (sprawozdawca)

Działalność spółki kapitałowej, której jedynym udziałowcem jest jednostka samorządu terytorialnego, polegająca wyłącznie na wykonywaniu

niektórych zadań publicznych tej jednostki, na podstawie umowy zawartej między spółką a jednostką, finansowana jedynie w formie rekompensaty, o której mowa w art. 5 ust. 1 i ust. 5 decyzji Komisji Europejskiej z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz.Urz. UE L 2012.7.3), nie ma charakteru gospodarczego w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) i nie podlega tym samym opodatkowaniu tym podatkiem.

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 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 26 stycznia 2021 r. w sprawie ze skargi R. sp. z o.o. z siedzibą w L. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 września 2020 r. nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz R. sp. z o.o. z siedzibą w L. trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Rozpoznawana skarga kasacyjna wywieziona została przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 26 stycznia 2021 r. (I SA/Łd 525/20), uchylającego zaskarżoną przez R. sp. z o.o. z siedzibą w L. (dalej: wnioskodawca, spółka lub skarżąca) interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ interpretacyjny) z 1 września 2020 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazano, że 10 lipca 2020 r. do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wpłynął wniosek spółki o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług.

W złożonym wniosku spółka wyjaśniła, że ustanowiona została w roku 2019 w celu realizacji na rzecz Województwa Łódzkiego (dalej: Województwo) zadania polegającego na wspieraniu i promowaniu rozwoju Województwa poprzez wprowadzenie na rynek regionalny instrumentów finansowych

asygnowanych na realizację celów polityki rozwoju Województwa, w tym na kreowanie aktywności podmiotów gospodarczych oraz zarządzanie środkami finansowymi w obszarze wsparcia rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw na terenie województwa łódzkiego, w szczególności poprzez ułatwianie dostępu do finansowania. Jedynym współnikiem spółki jest Województwo. W spółce powołano radę nadzorczą. Spółka jest więc spółką celową – powołaną tylko i wyłącznie do realizacji powyższego zadania, wykonywanego na podstawie umowy.

W dniu 5 maja 2020 r. nastąpiło podpisanie Umowy powierzenia realizowania zadania publicznego polegającego na zarządzaniu powierzonymi środkami wycofywanymi z inicjatywy JEREMIE realizowanej w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2007–2013. Umowa została zawarta pomiędzy Województwem jako zamawiającym, a spółką jako wykonawcą.

Przedmiotem umowy jest realizacja zadania własnego Województwa, służącego zaspokajaniu potrzeb społecznych, w zakresie zarządzania środkami finansowymi, powierzonymi na rzecz spółki, celem podejmowania przez spółkę działań ukierunkowanych na promowanie i wspieranie rozwoju gospodarczego województwa łódzkiego w oparciu o strategię inwestycyjną (wynika ona m.in. ze strategii rozwoju województwa łódzkiego).

Charakter działań (zadań) realizowanych przez spółkę mieści się w sferze użyteczności publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2019 r. poz. 512 ze zm.; dalej: u.s.w.). W konsekwencji misja i cel działania spółki stanowi realizację polityki rozwoju województwa, o której mowa w art. 11 ust. 2 tej ustawy.

Otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki. W kontekście powyższego wnioskodawca podkreślił, że środki powierzone są środkami publicznymi w myśl art. 5 ust. 1 pkt 2a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.). W okresie obowiązywania umowy zadania powierzone na jej podstawie będą jedynymi zadaniami realizowanymi przez spółkę.

W związku z zarządzaniem środkami finansowymi, umowa określa zasady realizacji powierzonego spółce zadania publicznego w zakresie zarządzania i wykorzystywania przez spółkę tych środków poprzez ich angażowanie w najbardziej efektywny sposób, w zakresie udzielenia wsparcia rozwojowego za pomocą instrumentów finansowych.

Koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania, wraz z uwzględnieniem rozsądnego zysku, są pokrywane przez Województwo w formie rekompensaty, o której mowa w decyzji Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r. w sprawie

stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwu zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz.Urz. UE L 2012.7.3; dalej: decyzja Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r.).

Z zarządzanych środków spółka może pokrywać wyłącznie koszty niezbędne do realizacji przedmiotu umowy. Z chwilą wygaśnięcia Umowy środki finansowe znajdujące się na rachunku bankowym spółki zostaną zdeponowane na rachunku wskazanym przez Województwo.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1) Czy wykonywanie czynności spółki na podstawie umowy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, uwzględniając art. 8 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 15 ust. 1, ust. 2 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; dalej: u.p.t.u.)?

2) Jeśli wykonywanie czynności spółki na podstawie umowy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to czy znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku od towarów i usług?

3) Jeśli wykonywanie czynności spółki na podstawie umowy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to co będzie stanowiło podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług?

Zdaniem wnioskodawcy:

Ad. 1) Wykonywanie czynności spółki na podstawie umowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wyrażono pogląd, iż nie można stwierdzić, że spółka wykonuje odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Zauważono, że działania spółki, których dotyczy wnioski o interpretację, prowadzą się do wprowadzenia na rynek regionalny instrumentów finansowych asygnowanych na realizację celów polityki rozwoju Województwa.

Ad. 2) W przypadku uznania przez organ, że omawiane czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to w ocenie wnioskodawcy korzystają one ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 u.p.t.u.

Ad. 3) W ocenie wnioskodawcy z uwagi na fakt, że w sprawie Województwo wypłaca spółce rekompensatę na pokrycie kosztów działalności, uwzględniając rozsądny zysk, nie można stwierdzić, że owa rekompensata stanowi dofinansowanie do konkretnej usługi; nie można jej powiązać z konkretną czynnością wykonaną na rzecz oznaczonego odbiorcy, więc nie są spełnione warunki do uznania jej za składnik podstawy opodatkowania. Tym samym w świetle art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawa opodatkowania w niniejszej sprawie wynosi 0 zł.

Mając na uwadze tak zakreślone stanowisko wnioskodawcy, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ocenił je jako nieprawidłowe.

Organ uznał mianowicie, że spółka realizując opisane w złożonym przez nią wniosku zadania, zwalnia w istocie Województwo z określonych prawem obowiązków, czyni to jednak za wynagrodzeniem w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, dzięki czemu Województwo osiąga wymierną korzyść.

W kontekście powyższego organ doszedł do konkluzji, że świadczenie pieniężne otrzymane z tytułu świadczenia opisanego we wniosku, a określane przez strony jako „rekompensata wraz z rozsądnym zyskiem”, stanowi lub stanowić będzie – przy uwzględnieniu art. 29a ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. – podstawę opodatkowania, ponieważ z punktu widzenia spółki w istocie jest ona zapłatą za świadczone przez nią usługi. Mimo, że spółka wykonuje lub wykonywać będzie w imieniu jednostki samorządu terytorialnego czynności z katalogu zadań własnych, wymienionych w art. 2 ust. 2 u.s.w., to jednak sama nie wchodzi i nie będzie wchodzić w skład administracji samorządowej, lecz prowadzi i prowadzić będzie niezależną działalność gospodarczą.

Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej pomiędzy płatnością, którą spółka otrzymuje i będzie otrzymywać w ramach rekompensaty wraz z rozsądnym zyskiem od Województwa, a świadczeniem na jego rzecz, zachodzi i zachodzić będzie związek bezpośredni, ponieważ płatność nastąpi w zamian za to świadczenie. Podkreślono, iż nie można przyjąć, że między Województwem a spółką nie nastąpi wymiana świadczeń. Z tych też względów wymienione czynności, świadczone na rzecz Województwa stanowią i stanowić będą – w ocenie organu – określone w art. 8 ust. 1 u.p.t.u., odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Organ podkreślił, że wykonując przedmiotowe usługi – wbrew stanowisku zawartemu we wniosku – spółka działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy. Tym samym wykonując powierzone jej zadania własne Województwa, działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u., a wykonywanie powyższych zadań przez spółkę stanowi w tym względzie odpłatne świadczenie usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Odnosząc się natomiast do kwestii wysokości opodatkowania, organ wywiódł, że czynności wykonywane przez wnioskodawcę niewątpliwie wiążą się z realizacją powierzonych przez Województwo zadań i w istocie sprowadzają się do jednego celu, jakim jest zarządzanie środkami finansowymi. Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności i powierzonych mu zadań przez Województwo nie wykonuje jednak czynności w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług. Tym

samym usługi świadczone przez wnioskodawcę nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 u.p.t.u. Ponadto usługi te, jako usługi zarządzania środkami finansowymi, nie mogą również korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38, art. 39, art. 40a i art. 41 tej ustawy.

W skardze do sądu administracyjnego zaskarżonej interpretacji zarzucono naruszenie następujących przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy:

a) art. 8 ust. 1 u.p.t.u. w zw. z art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa 2006/112/WE) poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu poprzez uznanie, że czynności opisane we wniosku stanowią odpłatne świadczenie usług, podczas gdy przepis ten nie ma zastosowania, gdyż omawiane czynności są wykonywane na rzecz nieoznaczonego kręgu mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, a zatem nie można zidentyfikować nabywcy (konsumenta) świadczenia skarżącej;

b) art. 15 ust. 1 u.p.t.u. poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu, co jest konsekwencją uznania, że działalność skarżącej jest działalnością wykonywaną samodzielnie, podczas gdy działalność spółki podlega ograniczeniom, które nie istnieją w stosunku do przedsiębiorców;

c) art. 15 ust. 2 u.p.t.u. poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu, co jest konsekwencją uznania, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, podczas gdy specyfika jej działalności nie pozwala na uznanie skarżącej za producenta, handlowca ani usługodawcę;

d) art. 15 ust. 6 u.p.t.u. w zw. z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE poprzez dopuszczenie się błędu wykładni, polegającego na uznaniu, że wyłączenie z kręgu podatników VAT, ustanowione tym przepisem, ma zastosowanie w odniesieniu do czynności, do korzystania, z których zmuszeni są ich odbiorcy, podczas gdy przepis ten powinien być rozumiany w ten sposób, że podatnikiem nie jest podmiot realizujący zadania publiczne w ramach określonego reżimu publiczno-prawnego – a w konsekwencji poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu;

e) art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ust. 1 u.p.t.u. i art. 15 ust. 1, ust. 2 i ust. 6 u.p.t.u. poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tych przepisów, co polegało na uznaniu, że czynności opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podczas gdy czynności te nie są i nie będą objęte zakresem

opodatkowania tym podatkiem – co jest konsekwencją naruszeń przepisów, opisanych w lit. a/–d/;

f) art. 29a ust. 1 u.p.t.u. poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu, co jest konsekwencją uznania, że rekompensata należna skarżącej stanowi zapłatę za świadczenie podlegające opodatkowaniu VAT, w konsekwencji czego stanowi podstawę opodatkowania VAT, podczas gdy charakter tej zapłaty zrównuje ją z subwencją przeznaczoną na pokrycie ogólnych kosztów działalności skarżącej, a ponadto płatności tej nie można powiązać z konkretną czynnością wykonaną na rzecz oznaczonego odbiorcy, co powinno było doprowadzić do uznania, że art. 29a ust. 1 u.p.t.u. nie znajduje zastosowania do tej płatności;

g) art. 43 ust. 1 pkt 40 u.p.t.u. poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu, co jest konsekwencją uznania, że istotą świadczonej usługi jest zarządzanie środkami pieniężnymi, podczas gdy czynność opisana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest świadczeniem kompleksowym, którego głównym elementem jest usługa w zakresie depozytów środków pieniężnych, co powinno było doprowadzić do uznania, że przepis ten znajduje zastosowanie w omawianej sprawie.

Wobec powyższego wniesiono o uchylenie zaskarżonej interpretacji i zasądzenie kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Sąd pierwszej instancji, uznając zasadność skargi, uchylił zaskarżoną przez spółkę interpretację indywidualną z uwagi na następujące okoliczności.

Spółka, której jedynym udziałowcem jest Województwo, ma na celu realizację (na podstawie umowy) zadań własnych Województwa służących zaspokajaniu potrzeb społecznych na jego obszarze. Zadania powierzone na podstawie umowy są jedynymi zadaniami spółki, do których należeć nie będzie maksymalizacja zysku, lecz legalne, rzetelne i gospodarne zarządzanie środkami finansowymi, w celu osiągnięcia najwyższej jakości w efektywnym wspieraniu aktywności mikro, małych i średnich przedsiębiorstw oraz wspomaganie rozwoju obszarów miejskich. Spółka nie jest tym samym podmiotem biorącym udział w wolnej grze rynkowej. Jej celem nie jest również maksymalizacja zysku z prowadzonej działalności.

Odnosząc się do wyroku TSUE z 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14 oraz do treści art. 15 ust. 6 u.p.t.u., stanowiącego implementację art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że spółka na podstawie umowy będzie realizować tylko zadania własne Województwa służące zaspokajaniu potrzeb społecznych na jego obszarze. Spełniony został zatem warunek, zgodnie z którym działalność wykonywana będzie przez spółkę skarżącą w charakterze organu władzy publicznej. Ponadto wyłączenie

tej działalności spod opodatkowania nie spowoduje znaczących zakłóceń konkurencji, ponieważ zadaniem spółki nie będzie maksymalizacja zysku, lecz legalne, rzetelne i gospodarne zarządzanie środkami finansowymi, w celu osiągnięcia najwyższej jakości w efektywnym wspieraniu aktywności mikro, małych i średnich przedsiębiorstw oraz wspomaganiu rozwoju obszarów miejskich, a spółka skarżąca nie jest podmiotem biorącym udział w wolnej grze rynkowej.

Sąd pierwszej instancji podkreślił również, że skarżąca działa w zakresie powierzonych jej zadań własnych Województwa, a więc w zakresie, w którym nie mogą funkcjonować inne podmioty i w zakresie tych zadań nie występuje rynek konkurencyjny. Przeszkodą dla wyłączenia skarżącej z kręgu podatników VAT nie jest także fakt, że skarżąca jest spółką prawa handlowego. Na uzasadnienie tego stanowiska Sąd pierwszej instancji powołał się na stanowisko zawarte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 czerwca 2017 r. (I FSK 1117/15).

Stwierdzenie, że w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej skarżąca spółka nie ma statusu podatnika VAT, czyni zdaniem Sądu pierwszej instancji, bezprzedmiotowym dalsze rozważanie legalności zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Na uzasadnienie swojego stanowiska Sąd pierwszej instancji powołał się na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 lipca 2019 r. (I FSK 587/17) oraz z 22 lipca 2020 r. (I FSK 1366/17).

Powyższy wyrok został w całości zaskarżony skargą kasacyjną organu, który wyrokowi temu zarzucił naruszenie następującego przepisu prawa materialnego poprzez błędną jego wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie, a mianowicie art. 15 ust. 6 i art. 15 ust. 1 u.p.t.u. poprzez bezpodstawne uznanie, iż spółka w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, podlega wyłączeniu z kręgu podatników podatku od towarów i usług.

W złożonej przez organ skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie w całości – na podstawie art. 188 p.p.s.a. – zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi poprzez jej oddalenie, ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz zasądzenie od strony przeciwnej na rzecz organu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych. Wniesiono także o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organu, spółka wniosła o jej oddalenie oraz zasądzenie na swoją rzecz zwrotu kosztów postępowania.

Rozpoznając przedmiotową sprawę na rozprawie dnia 11 grudnia 2024 r. (I FSK 678/21), Naczelny Sąd Administracyjny po zapoznaniu się ze stanowiskami

stron, działając na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., postanowił o przedstawieniu do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyłaniającego się na tle rozpoznawanej sprawy, następującego zagadnienia prawnego, budzącego poważne wątpliwości, a mianowicie:

„Czy wykonywanie na podstawie umowy czynności przez spółkę prawa handlowego utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, której jedynym działaniem jest realizacja zadań własnych samorządu gminy, powiatu lub województwa i gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania są pokrywane przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, uwzględniając art. 8 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 15 ust. 1, ust. 2 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)?”

W uzasadnieniu powyższego postanowienia wskazano, że przedmiot sporu niniejszej sprawy stanowi kwestia opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wykonywania usług przez spółkę prawa handlowego, utworzoną przez jednostkę samorządu terytorialnego, której jedynym działaniem jest realizacja zadań własnych samorządu gminy, powiatu lub województwa w warunkach, gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania, pokrywane są przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, wzięwszy pod uwagę, iż:

- 1) jedynym udziałowcem skarżącej spółki jest Województwo;
- 2) spółka na podstawie umowy będzie realizować zadania własne Województwa służące zaspokajaniu potrzeb społecznych na jego obszarze;
- 3) zadania powierzone na podstawie umowy są jedynymi zadaniami spółki;
- 4) zadaniem spółki nie będzie maksymalizacja zysku, lecz legalne, rzetelne i gospodarne zarządzanie środkami finansowymi, w celu osiągnięcia najwyższej jakości w efektywnym wspieraniu aktywności mikro, małych i średnich przedsiębiorstw oraz wspomaganiu rozwoju obszarów miejskich;
- 5) spółka nie jest podmiotem biorącym udział w wolnej grze rynkowej, a więc jej celem nie jest maksymalizacja zysku z prowadzonej działalności.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że normatywne tło rozpatrywanej sprawy stanowi w szczególności art. 15 ust. 6 u.p.t.u., zgodnie z którym nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane,

z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na dwie następujące perspektywy ukształtowane w jego orzecznictwie na tle przedmiotowego zagadnienia prawnego.

Perspektywa pierwsza.

W wyroku z 8 czerwca 2017 r., I FSK 1117/15, NSA zajął stanowisko, że skarżąca spółka, wykonując powierzone jej przez gminę zadania, dotyczące gospodarowania odpadami komunalnymi, wykonuje te czynności w ramach władztwa publicznego i posiada status organu władzy publicznej (jako tzw. inny podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE). W konsekwencji tego, spółka komunalna działająca w ramach powierzonych jej zadań organu władzy publicznej nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Spółka prawa handlowego, w której jedynym udziałowcem jest gmina, dokonując na podstawie uchwały Rady Miasta, czynności zmierzających do załatwienia indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej, działa jako podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, tak jak organ władzy publicznej. NSA nie zgodził się przy tym z poglądem, że spółki prawa handlowego nie są uczestnikami sektora finansów publicznych i nie mogą korzystać z wyłączenia z opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie.

Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z: 16 lipca 2019 r. (I FSK 587/17) oraz 22 lipca 2020 r. (I FSK 1366/17). W wyrokach tych NSA również zajął stanowisko, że „spółka komunalna działająca w ramach powierzonych jej zadań organu władzy publicznej nie jest podatnikiem podatku VAT. Spółka prawa handlowego, w której jedynym udziałowcem jest gmina, dokonując (...) czynności zmierzających do załatwienia indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej, działa jako podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, tak jak organ władzy publicznej”. Do podobnych konstatacji doszedł NSA w wyroku z 9 listopada 2023 r. (I FSK 1003/23).

Perspektywa druga.

Odmianą perspektywy przedmiotowego zagadnienia przyjmował jednak Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyrokach z 3 grudnia 2021 r. (I FSK 2067/21), z 26 stycznia 2023 r. (I FSK 1958/19), z 26 czerwca 2024 r. (I FSK 1480/20) czy z 23 sierpnia 2024 r. (I FSK 1653/20).

W wyroku z 26 stycznia 2023 r. (I FSK 1958/19) NSA, odwołując się do orzecznictwa TSUE, doszedł do wniosku, że skoro skarżąca jest spółką prawa handlowego, to nie wchodzi w skład administracji samorządowej, ale prowadzi niezależną działalność gospodarczą. Wynika stąd zatem, że podlega

ona regulacjom prawa cywilnego i jako osoba prawna jest względnie samodzielna w zakresie swojego funkcjonowania i zarządzania (przynajmniej z wniosku o wydanie interpretacji nie wynikają ograniczenia w tym zakresie, oprócz tych zawartych w umowie powierzenia, które wiążą się z koniecznością należytego jej wykonania pod pewną kontrolą Województwa), zaś wykonując zadania własne Województwa, nie dysponuje jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego przysługującego Województwu, co tym samym powoduje, że nie jest objęta zasadą nieopodatkowania podatkiem VAT. Dodatkowo NSA zauważył, że podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku NSA z 26 maja 2021 r., I FSK 1803/18 oraz z 10 czerwca 2021 r., I FSK 1947/18 (CBOSA).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonej w postanowieniu o przekazaniu przedmiotowego zagadnienia prawnego poszerzonemu składowi tego sądu, sprawa niniejsza wyłoniła budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, powodujące dodatkowo rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł wprawdzie, że w opisanej powyżej drugiej grupie wyroków pojawia się stwierdzenie, że określony wyrok „zapadł w odmiennym, specyficznym stanie faktycznym, w którym spółka prawa handlowego została upoważniona na podstawie uchwały organu stanowiącego (wydanej w oparciu o przepis art. 39 ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym, przy uwzględnieniu odesłania zawartego w art. 6q ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach) do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej, przedmiotowo związanych z opłatami za gospodarowanie odpadami komunalnymi (np. przyjmowanie deklaracji, określanie wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami, wysokości zaległości z tytułu tej opłaty). Dysponowała zatem w tym zakresie władztwem publicznym, albowiem doszło w drodze uchwały do przeniesienia kompetencji organu wykonawczego związanych z załatwieniem spraw indywidualnych zarówno w formie decyzji, jak i innych aktów i czynności zmierzających do załatwienia spraw indywidualnych (m.in. czynności materialno-technicznych, sprawozdawczych i kontrolnych), określonych przepisami – Ordynacji podatkowej, które wiązały się z wykonywaniem zadań związanych z szeroko rozumianymi sprawami opłat za usuwanie odpadów, związanymi z wykonywaniem zadań gminy w zakresie utrzymania czystości i porządku. W realiach tej sprawy zatem wykonywanie zadań powierzonych spółce odbywało się w ramach władztwa publicznoprawnego, skoro gmina przekazała jej prerogatywy do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej (w tym do wydawania decyzji, czyli władczych aktów nakładających na mieszkańców gminy określone prawa i obowiązki)”.

W świetle przytoczonej wcześniej argumentacji i wyroków, które dotyczą podobnych stanów faktycznych (np. wyrok z 9 listopada 2023 r., I FSK 1003/23), a rozbieżnych rozstrzygnięć, wydaje się, że spór interpretacyjny ma jednak charakter uniwersalny i wymaga uporządkowania omawianej materii w sferze argumentacyjnej poprzez klarowne usunięcie pojawiających się wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Z powyższych względów, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 w związku z art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. odroczył rozpoznanie sprawy i przedstawił składowi siedmiu sędziów tego sądu następujące zagadnienie prawne: „Czy wykonywanie na podstawie umowy czynności przez spółkę prawa handlowego utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, której jedynym działaniem jest realizacja zadań własnych samorządu gminy, powiatu lub województwa i gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania są pokrywane przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, uwzględniając art. 8 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 15 ust. 1, ust. 2 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)?”

Pismem z 20 maja 2025 r. opinię w sprawie przedmiotowego zagadnienia wyraził Minister Finansów, wnosząc o wydanie uchwały o treści:

„Wykonywanie na podstawie umowy czynności przez spółkę prawa handlowego utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, także wtedy, gdy jedynym działaniem tej spółki jest realizacja zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego i gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania są pokrywane przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty. W takim przypadku spółka jest uznawana za podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), a art. 15 ust. 6 tej ustawy nie ma zastosowania.”

W przypadku zaś uznania przez Naczelny Sąd Administracyjny zasadności uzyskania stanowiska Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej co do wykładni odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112/WE, Minister Finansów poddał pod rozagę wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2; dalej: TFUE) w odniesieniu do pytań o następującej treści:

„1) Czy spółka prawa handlowego utworzona przez jednostkę samorządu terytorialnego, której jedynym działaniem jest realizacja, w zamian za rekompensatę obejmującą pokrycie kosztów i rozsądny zysk, zadań własnych samorządu województwa, tj. wspieranie i promowanie rozwoju województwa poprzez wprowadzanie na rynek regionalny instrumentów finansowych na realizację celów polityki rozwoju województwa, w tym na kreowanie aktywności podmiotów gospodarczych oraz zarządzanie środkami finansowymi w obszarze wsparcia rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, może zostać uznana za wystarczająco wkomponowaną w ramy organizacyjne administracji publicznej województwa i tym samym za «podmiot prawa publicznego» w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE, którego usługi na rzecz województwa są wyłączone z opodatkowania VAT w świetle tej regulacji?

2) Jeśli odpowiedź na to pytanie jest negatywna, to czy rekompensatę otrzymywaną od województwa, z której pokrywane są koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy wraz z uwzględnieniem rozsądnego zysku można uznać za wynagrodzenie za świadczenie usług na rzecz województwa, w rozumieniu art. 73 dyrektywy 2006/112/WE, opodatkowane podatkiem VAT?».

Pismem z 2 czerwca 2025 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Departamentu Postępowania Sądowego Prokuratury Krajowej, wnosząc o podjęcie uchwały o następującej treści:

„Wykonywanie na podstawie umowy czynności przez spółkę prawa handlowego utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, której jedynym działaniem jest realizacja zadań własnych samorządu gminy, powiatu lub województwa i gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania są pokrywane przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, uwzględniając art. 8 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 15 ust. 1, ust. 2 i ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.).”.

Natomiast pismem z 3 czerwca 2025 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści:

„Wykonywanie na podstawie umowy czynności przez spółkę prawa handlowego utworzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, także wtedy, gdy jedynym działaniem tej spółki jest realizacja zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego i gdy otrzymanie przez spółkę środków powierzonych nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki, a koszty działalności operacyjnej ponoszone przez

spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania są pokrywane przez jednostkę samorządu terytorialnego w formie rekompensaty. W takim przypadku spółka jest uznawana za podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), a art. 15 ust. 6 ww. ustawy nie ma zastosowania.”

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, po zapoznaniu się ze stanowiskami stron w przedmiocie zagadnienia prawnego przedstawionego do rozpoznania poszerzonemu składowi tego sądu, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., postanowieniem wydanym na rozprawie dnia 9 czerwca 2025 r. (I FPS 3/24), nie podjął uchwały, lecz przejął sprawę niniejszą do rozpoznania.

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

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

Stwierdził mianowicie, że wskazywana w postanowieniu z 11 grudnia 2024 r. rozbieżność orzecznicza nie wynika z podejmowania przez sądy administracyjne odmiennej wykładni przedmiotowej regulacji, lecz stanowi przejaw odmiennych okoliczności faktycznych, determinujących ostateczny skutek stosowanej regulacji w toku jej subsumpcji z różnymi, odmiennymi względem siebie okolicznościami faktycznymi poszczególnych spraw, co szerzej wyjaśnione zostaje na kolejnych kartach niniejszego uzasadnienia. Jednocześnie jednak, mając na względzie doniosłość prawną przedmiotowego zagadnienia dla praktyki stosowania prawa, trafnie w tym względzie zidentyfikowaną w postanowieniu o jego przedstawieniu składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, konieczne dla zachowania jednolitości i spójności orzecznictwa polskich sądów administracyjnych w zakresie objętym przedmiotowym zagadnieniem, zasadne stało się przejęcie niniejszej sprawy do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a.

Przechodząc zatem do oceny prawnej istoty rozpoznawanej sprawy, 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.) stwierdził, iż nie zasługiwała ona na uwzględnienie.

Wywiedziona przez organ interpretacyjny skarga kasacyjna skupiła się na zarzucie naruszenia art. 15 ust. 6 i art. 15 ust. 1 u.p.t.u., jako normy prawa materialnego, poprzez błędną ich wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie,

polegające na bezpodstawnym uznaniu przez Sąd pierwszej instancji, iż skarżąca w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, podlega wyłączeniu z kręgu podatników podatku od towarów i usług.

Przepisy te stanowią, że choć podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą (obejmującą wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, obejmującą w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych) bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (tj. art. 15 ust. 1), to jednak nie uznaje się za podatnika tego podatku organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (tj. art. 15 ust. 6).

Wskazane w ust. 6 tego przepisu wyłączenie od zasady ogólnej normowanej w ust. 1, stanowi implementację art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym „krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.”

W tym ujęciu przedmiot niniejszej sprawy sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy opisane w złożonym przez spółkę wniosku usługi, stanowią działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u., a w przypadku uzyskania odpowiedzi pozytywnej, czy mimo ich gospodarczego charakteru spółka, z uwagi na dyspozycję art. 15 ust. 6 tej ustawy, jest podatnikiem tego podatku.

Istota powyższego zagadnienia wyjaśniona została w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) z 29 października 2015 r. w sprawie C-174/14 (*Saudaçor*, ECLI:EU:C:2015:733) oraz z 22 lutego 2018 r. w sprawie C-182/17 (*Nagyszénás*, ECLI:EU:C:2018:91).

Wynika z nich bowiem, że o ile wykonywanie przez spółkę niektórych zadań publicznych jednostki samorządu terytorialnego zgodnie z umową zawartą między tą spółką a daną jednostką, stanowi odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej na mocy art. 2 ust. 1 lit. c/ dyrektywy 2006/112/WE i nie jest objęte zasadą nieopodatkowania tym podatkiem wówczas, gdy działalność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, o tyle uznanie tej spółki za podmiot prawa publicznego wykonującego przedmiotową działalność jako podmiot władzy publicznej, stanowi podstawę do objęcia jej zasadą nieopodatkowania podatkiem od wartości dodanej, przewidzianą w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE pod warunkiem, że zwolnienie tej działalności nie spowoduje znaczących zakłóceń konkurencji.

Powyższe zasady analizowane były przez Trybunał również w uzasadnieniach wyroków z 30 marca 2023 r. w sprawach: C-616/21 (*Gmina L.*, ECLI:EU:C:2023:280) i C-612/21 (*Gmina O.*, ECLI:EU:C:2023:279) dotyczących opodatkowania VAT inwestycji gminnych w zakresie OZE i usuwania azbestu. Powołując się na swoje dotychczasowe orzecznictwo, Trybunał wywiódł mianowicie, że nie podlega opodatkowaniu VAT świadczenie usług, które nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu, a finansowane jest przede wszystkim ze środków publicznych, co bezprzedmiotowym czyni tym samym podejmowanie klasyfikacji tej działalności w zakresie zwolnienia, o którym mowa w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

W uzasadnieniu wyroku C-616/21 Trybunał wskazał bowiem, iż „okoliczność zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.”

Tymczasem w uzasadnieniu wyroku C-612/21 wyjaśnił z kolei, że „dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.”

W uzasadnieniu obu wyroków Trybunał wskazał także, że uznanie, iż przedmiotowe działalności nie mają charakteru gospodarczego w rozumieniu

art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE powoduje, że „nie jest konieczne ustalenie, czy działalność ta byłaby również wyłączona z tego zakresu stosowania na podstawie art. 13 ust. 1 tej dyrektywy”.

Trybunał uznał zatem, że istotnym elementem przy dokonywaniu prawidłowej klasyfikacji usług tego rodzaju, z punktu widzenia ich gospodarczego (rynkowego) charakteru, jest źródło i rodzaj ich finansowania, oceniane w kontekście pozostałych relewantnych okoliczności sprawy.

Z definicji działalności gospodarczej unormowanej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. wynika, iż obejmuje ona wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców (w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody), w szczególności obejmuje ona czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Zarobkowy cel działalności stanowi zatem istotny komponent jej gospodarczego charakteru. Z tego względu to on stanowi punkt wyjścia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

Przypomnieć należy zatem, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE świadczenie usług jest „odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c/ dyrektywy 2006/112/WE, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyrok TSUE z 12 maja 2016 r., C-520/14, *Gemeente Borsele* pkt 24 i powołane tam orzecznictwo).

W rozpatrywanej sprawie koszty działalności operacyjnej ponoszone przez spółkę w związku z realizacją umowy w okresie jej obowiązywania, wraz z uwzględnieniem rozsądnego zysku, są pokrywane przez Województwo w formie tzw. rekompensaty, o której mowa w decyzji Komisji.

Decyzję tę stosuje się bowiem do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych przyznanej przedsiębiorstwom, którym powierzono wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym w warunkach, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej decyzji. Z treści art. 2 ust. 1 i ust. 5 decyzji Komisji wynika, że udzielana na jej podstawie rekompensata nie może jednak przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia kosztów netto wynikających z wywiązywania się ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem rozsądnego zysku rozumianego jako stopy zwrotu z kapitału, której wymagałoby typowe przedsiębiorstwo podczas podejmowania decyzji, czy świadczyć usługi w ogólnym interesie gospodarczym przez cały okres powierzenia, przy uwzględnieniu poziomu ryzyka. Dlatego też stopa zwrotu z kapitału oznacza w tym względzie wewnętrzną stopę zwrotu,

jaką osiąga przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie powierzenia, z tym wszakże zastrzeżeniem, że poziom ryzyka zależy od danego sektora, rodzaju usług oraz cech charakterystycznych rekompensaty. W treści art. 2 ust. 7 tej decyzji doprecyzowuje się także, że stopa zwrotu z kapitału, która nie przekracza odnośnej stopy swap powiększonej o premię w wysokości 100 punktów bazowych, jest uznawana za rozsądną w każdym przypadku, przy czym jeśli świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym nie jest związane z istotnym ryzykiem handlowym lub umownym, w szczególności gdy koszty netto poniesione w związku z wykonywaniem usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym są zasadniczo rekompensowane *ex post* w pełnej wysokości, rozsądny zysk nie może przekraczać odpowiedniej stopy swap powiększonej o premię w wysokości 100 punktów bazowych. Nie bez znaczenia w tym względzie pozostaje, wynikający z art. 6 ust. 1 decyzji Komisji zakaz przyznawania rekompensat na wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną zgodnie z powyższymi regułami.

Wypłacana spółce rekompensata z rozsądnym zyskiem stanowi tym samym rekompensatę z tytułu świadczenia usług typu SGEI (ang. *Services of General Economic Interest*), a więc usług wykonywanych w ogólnym interesie gospodarczym. Kalkulowana jest kosztowo z ograniczonym ryzykiem i rozsądnym zyskiem, nieprzekraczającym stopy swap powiększonej o sto punktów bazowych. Nie jest zatem wynagrodzeniem rynkowym, lecz elementem kalkulacyjnym rekompensaty kosztów świadczenia usługi publicznej.

Pomiędzy płatnością, którą spółka otrzymuje w ramach rekompensaty od Województwa a wykonywanym przez nią świadczeniem na rzecz Województwa, zachodzi wprawdzie związek bezpośredni w tym sensie, że płatność następuje w zamian za to świadczenie, spółka zaś otrzymując od Województwa rekompensatę otrzymuje zindywidualizowaną korzyść, a otrzymane świadczenie pozostaje w bezpośrednim związku z czynnościami, których dokonuje spółka na rzecz Województwa. Jednak w świetle orzecznictwa TSUE samo istnienie bezpośredniego związku pomiędzy otrzymaną przez spółkę rekompensatą a świadczeniem wzajemnym, nie ma jeszcze decydującego znaczenia dla stwierdzenia, że dana działalność wykonywana jest za wynagrodzeniem determinującym jej gospodarczy charakter, podlegający opodatkowaniu VAT. W celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem tak, że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy bowiem zbadać wszystkie okoliczności, w jakich świadczenie to jest realizowane (zob. wyrok TSUE z 12 maja 2016 r., C-520/14, *Gemeente Borsele* pkt 29–31).

Z powyższych względów specyficzny model finansowania spółki, oparty wyłącznie o model rekompensat, o których mowa w treści decyzji Komisji, nie zaś

na maksymalizowaniu osiąganego zysku na zasadach właściwych działalności gospodarczej, skonfrontować należy z przedmiotem działalności spółki, jej właściwościami korporacyjnymi i modelem jej funkcjonowania, co w świetle dotychczasowych rozważań umożliwi udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy podejmowana przez nią działalność ma charakter gospodarczy w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

Z treści złożonego przez spółkę wniosku wynika, że została ona powołana jedynie w celu realizacji na rzecz Województwa ściśle określonego zadania (spółka celowa), polegającego na wspieraniu i promowaniu rozwoju Województwa poprzez wprowadzenie na rynek regionalny instrumentów finansowych asygnowanych na realizację celów polityki rozwoju Województwa. Zadanie to wykonywane jest przez spółkę na podstawie umowy zawartej między nią a Województwem. Przedmiotem tej umowy jest więc realizacja zadania własnego Województwa, służącego zaspokajaniu potrzeb społecznych w zakresie zarządzania środkami finansowymi, powierzonymi na rzecz spółki, celem podejmowania przez spółkę działań ukierunkowanych na promowanie i wspieranie rozwoju gospodarczego Województwa w oparciu o strategię inwestycyjną, wynikającą m.in. ze strategii rozwoju Województwa. Charakter działań realizowanych przez spółkę mieści się tym samym w sferze użyteczności publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1a u.s.w., w konsekwencji czego misja i cel działania spółki stanowi realizację polityki rozwoju Województwa, o której mowa w art. 11 ust. 2 tej ustawy. Nie bez znaczenia pozostaje również, że w okresie obowiązywania umowy zadania powierzone na jej podstawie będą jedynymi zadaniami realizowanymi przez spółkę.

W tym względzie zauważyć należy również szereg ograniczeń w zakresie działalności spółki, które nie występują w stosunku do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w warunkach konkurencyjnego rynku gospodarczego. Ograniczenia te wynikają w szczególności z:

– art. 98 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818);

– faktu, że środki, którymi dysponuje spółka, są środkami publicznymi;
– przepisów ograniczających wynagradzanie omawianych czynności wynikające z systemu rekompensaty w rozumieniu decyzji Komisji.

W przedmiotowej sprawie umowa zawarta pomiędzy spółką a Województwem określa zasady realizacji powierzonego spółce zadania publicznego w zakresie zarządzania i wykorzystywania przez spółkę środków finansowych poprzez ich angażowanie w najbardziej efektywny sposób, w zakresie udzielenia wsparcia rozwojowego za pomocą instrumentów finansowych, w szczególności w obszarze mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. W tym zakresie spółka ma następujące (egzemplifikacyjnie wskazane) zadania:

- a) przygotowanie i realizacja strategii inwestycyjnej;
- b) negocjowanie i zawieranie umów operacyjnych I stopnia, tj. umów regulujących wsparcie pośredników finansowych przez spółkę w ramach powierzonych środków;
- c) kontrolę umów operacyjnych I i II stopnia (umowami operacyjnymi II stopnia są umowy regulujące wsparcie ostatecznych odbiorców, czyli beneficjentów pomocy, przez pośredników finansowych, którzy uzyskali wsparcie w ramach umów operacyjnych I stopnia);
- d) sprawozdawczość do Województwa o postępach umów operacyjnych I i II stopnia;
- e) monitorowanie wyników osiąganych przez pośredników finansowych w ramach instrumentów finansowych;
- f) sporządzanie rocznych planów działań;
- g) zapewnienie programu informatycznego służącego obsłudze Umowy oraz umów operacyjnych I i II stopnia;
- h) prowadzenie działań informacyjno-promocyjnych w zakresie realizowanej umowy, w tym zapewnienie pakietu informacji dla pośredników finansowych i ostatecznych odbiorców, prowadzenie strony internetowej spółki, organizowanie bądź udział w szkoleniach, konferencjach, seminariach i spotkaniach w zakresie przedmiotu Umowy oraz prowadzenie kampanii informacyjno-promocyjnych w zakresie uzgodnionym z Województwem.

Katalog powyższych zadań oraz ustrój organizacyjny i model funkcjonowania spółki wskazują, że jej zadaniem nie będzie osiąganie czy maksymalizacja zysku, lecz legalne, rzetelne i gospodarne zarządzanie środkami finansowymi, w celu osiągnięcia najwyższej jakości w efektywnym wspieraniu aktywności mikro, małych i średnich przedsiębiorstw oraz wspomaganie rozwoju obszarów miejskich. Spółka nie uczestniczy w wolnej grze rynkowej w warunkach wolnego, konkurencyjnego rynku. Wykonuje wyłącznie zadanie własne Województwa służące zaspokajaniu potrzeb społecznych na jego obszarze (m.in. zarządzanie powierzonymi środkami w celu wsparcia mikro, małych i średnich przedsiębiorstw i rozwoju regionalnego), a jedynym udziałowcem spółki jest Województwo.

Spółka pełni tym samym rolę tzw. innego podmiotu prawa publicznego, którego działalność polega na wykonywaniu zadań publicznych przynależnych Województwu, będącym jedynym jej udziałowcem.

Pojęcie władzy publicznej nie ogranicza się bowiem współcześnie jedynie do władztwa rozumianego jako władcze wkraczanie w prawa i wolności albo obowiązki podmiotów prawa w warunkach zagrożenia przymusem i sankcją. Pojęcie sprawowania władzy publicznej składa się bowiem również z szeregu tzw. miękkich kompetencji organów administracji, w tym takich jak stwarzanie

stosownych warunków, zapewnienie właściwej pomocy, czy podejmowanie współpracy w ramach przejrzystego partnerstwa. Szerokie rozumienie pojęcia władztwa publicznego umożliwi organom administracji publicznej realizowanie swoich zadań i polityki, nie tylko bezpośrednio przez władcze i autorytatywne działanie samego organu, lecz także poprzez realizację kompetencji organizacyjnych podejmowanych również w ramach działalności tzw. innych podmiotów prawa publicznego, realizujących zadania publiczne na rzecz dobra wspólnego na zasadach i w trybie przewidzianych przepisami obowiązującego prawa.

W świetle powyższych okoliczności, jako uprawnione jawi się zatem twierdzenie, iż pokrywanie kosztów działalności spółki w formie rekompensat, o których mowa w treści decyzji Komisji, z tym zastrzeżeniem, że z chwilą wygaśnięcia umowy zawartej między spółką a Województwem, środki finansowe znajdujące się na rachunku bankowym spółki zostaną zdeponowane na rachunku wskazanym przez Województwo, a także właściwości korporacyjne spółki, przedmiot i zakres jej działalności, skoncentrowany wyłącznie na realizacji powyższej umowy poprzez wykonywanie ściśle określonych zadań użyteczności publicznej – w świetle całokształtu okoliczności niniejszej sprawy – nakazuje przyjąć, iż nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u., w konsekwencji czego nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, albowiem przedmiot jej działalności nie może być wykonywany na ogólnych warunkach rynkowych, zaś osiągnięte przez nią wynagrodzenie nie stanowi wynagrodzenia rynkowego, lecz rekompensatę kosztów świadczenia usługi publicznej w rozumieniu przepisów decyzji Komisji.

Powyższa perspektywa bezprzedmiotowym czyni badanie ziszczenia się na gruncie niniejszej sprawy przesłanki normowanej przez art. 15 ust. 6 u.p.t.u., albowiem klasyfikacja taka dokonywana być może wówczas, gdy podejmowana przez dany podmiot działalność ma charakter gospodarczy w rozumieniu art. 15 ust. 1 tej ustawy. Tymczasem na gruncie sprawy niniejszej, z przyczyn wyżej wskazanych, wynikająca z całokształtu okoliczności niniejszej sprawy działalność, nie ma charakteru gospodarczego w rozumieniu tego przepisu, lecz służy realizacji ściśle określonych zadań użyteczności publicznej jednostki samorządu terytorialnego.

Działalność spółki kapitałowej, której jedynym udziałowcem jest jednostka samorządu terytorialnego, polegająca wyłącznie na wykonywaniu niektórych zadań publicznych tej jednostki, na podstawie umowy zawartej między spółką a jednostką, finansowana jedynie w formie rekompensaty, o której mowa w art. 5 ust. 1 i ust. 5 decyzji Komisji Europejskiej z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia

usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz.Urz. UE L 2012.7.3), nie ma charakteru gospodarczego w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) i nie podlega tym samym opodatkowaniu tym podatkiem.

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 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jako pozabawioną usprawiedliwionych podstaw, o kosztach postępowania orzekając na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ oraz pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

37

WYROK SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 22 września 2025 r.
(I FSK 1519/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Arkadiusz Cudak, Artur Mudrecki, Małgorzata Niezgódka-Medek, Danuta Oleś (współsprawozdawca), Hieronim Sęk (sprawozdawca), Roman Wiatrowski

Zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.), energii elektrycznej wytworzonej z OZE do dnia 31 grudnia 2018 r. i objętej dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia tej energii otrzymanym po tym dniu, stosuje się – także w przypadku zmiany stawki akcyzy przewidzianej w art. 89 ust. 3 tej ustawy – według stawki obowiązującej w dniu wytworzenia energii z OZE i wprowadzenia jej do systemu elektroenergetycznego (dostarczenia do zużycia/wydania), a nie w czasie obniżania akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy, o którym mowa w art. 30 ust. 2 wskazanej wyżej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej H. sp. z o.o. w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi H. sp. z o.o. w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 stycznia 2020 r. nr 0111-KDIB3-3.4013.265.2019.2.MK; UNP: 880891 w przedmiocie podatku akcyzowego i na podstawie art. 188 oraz art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżony wyrok w całości oraz u c h y l i ł zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a na mocy art. 200 i art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 § 2, art. 207 § 1 i art. 209 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz H. sp. z o.o. w W. jeden tysiąc dwieście pięćdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

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

Wyrokiem z dnia 19 listopada 2020 r., V SA/Wa 531/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, oddalił skargę H. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka lub skarżąca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 8 stycznia 2020 r. w przedmiocie podatku akcyzowego.

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczył problematyki stosowania przewidzianego dla energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii (dalej: energia z OZE) zwolnienia z akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864; dalej: u.p.a.).

Przedstawiając we wniosku zaistniały stan faktyczny spółka podała, że: – prowadzi działalność w zakresie sprzedaży energii elektrycznej do nabywców końcowych i tym samym posiada status podatnika akcyzy z tego tytułu; – sprzedając energię elektryczną nabywcom końcowym obowiązana jest do umorzenia określonej w art. 52 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2018 r. poz. 2389 ze zm.; dalej: ustawa o OZE) liczby świadectw pochodzenia energii z OZE (dalej: świadectwa pochodzenia); – procedura uzyskiwania świadectw pochodzenia i sposobu ich umarzania została uregulowana w art. 45 i art. 46 ustawy o OZE, według następującego schematu: wytwórca energii z OZE składa wniosek o wydanie świadectw pochodzenia do operatora systemu elektroenergetycznego w terminie do 45 dni od zakończenia okresu rozliczeniowego; operator tego systemu w terminie 14 dni od dnia otrzymania wniosku przekazuje go do Prezesa Urzędu Regulacji

Energetyki (dalej: Prezes URE), wraz z potwierdzeniem danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w instalacji odnawialnego źródła energii i wprowadzonej do sieci tego operatora; Prezes URE wydaje świadectwo pochodzenia, w terminie 45 dni od dnia przekazania przez operatora systemu elektroenergetycznego kompletnego wniosku o wydanie świadectwa pochodzenia; następnie spółka ma obowiązek, zgodnie z art. 67 ust. 2 ustawy o OZE, w terminie do 30 czerwca roku następującego po roku, za który obowiązek jest realizowany, pozyskać (nabyć od wytwórców energii z OZE lub od innych podmiotów obracających świadectwami pochodzenia) i przedstawić do umorzenia Prezesowi URE, określoną w przepisach ustawy o OZE, liczbę świadectw pochodzenia (podany termin oznacza, że dopiero od dnia 1 lipca danego roku możliwym jest złożenie wniosku o umorzenie świadectw pochodzenia w celu realizacji obowiązku w bieżącym roku, tj. wszystkie świadectwa pochodzenia przedstawione do umorzenia do końca czerwca danego roku będą rozliczone jako wykonanie obowiązku za rok poprzedni); Prezes URE wydaje decyzje w zakresie umorzenia świadectw pochodzenia co do zasady bez zbędnej zwłoki, lecz jak wynika z doświadczenia spółki, zazwyczaj po kilku miesiącach; – zgodnie z art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. otrzymanie decyzji Prezesa URE o umorzeniu świadectwa pochodzenia, pozwala spółce na faktyczną realizację zwolnienia z akcyzy energii z OZE; – realny czas „konsumpcji” tego zwolnienia następuje dopiero po kilku miesiącach od momentu, w którym energia elektryczna została wytworzona z OZE i sprzedana (dostarczona) odbiorcy końcowemu; – ustawą z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538; dalej: ustawa zmieniająca z 2018 r.) zmieniono z mocą od dnia 1 stycznia 2019 r. brzmienie art. 89 ust. 3 u.p.a. przez obniżenie stawki akcyzy na energię elektryczną z dotychczasowych 20 zł/MWh na 5 zł/MWh, przy czym nie przewidziano żadnych przepisów przejściowych z tym związanych; – w tej sytuacji spółka powzięła wątpliwość, jak należy stosować zwolnienie z akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a.

W związku z powyższym spółka zapytała, czy będzie mogła obniżyć akcyzę należną od energii elektrycznej w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r. stosując zwolnienie w wysokości 20 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia wydanych dla energii z OZE wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r. Zdaniem spółki w odpowiedzi na to pytanie należało udzielić odpowiedzi twierdzącej.

Odwołując się do treści art. 15 ust. 1 lit. b/ dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 2003.283.51; dalej: dyrektywa 2003/96/WE)

oraz art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. spółka podniosła w szczególności, że: – elementem konstytuującym zwolnienie z akcyzy jest źródło wytworzenia energii elektrycznej, czyli OZE; – posiadanie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectw pochodzenia energii z OZE stanowi warunek formalny do skorzystania ze zwolnienia (do zastosowania zwolnienia nie może dojść wcześniej niż z chwilą otrzymania tego dokumentu); – dla pełnego zrealizowania ustawowego zwolnienia z akcyzy energii z OZE kluczowym jest fakt, że produkcja i konsumpcja takiej energii fizycznie następują w tym samym momencie, a co za tym idzie wartość zwolnienia powinna być wprost związana ze stawką akcyzy obowiązującą w momencie produkcji energii z OZE, potwierdzonej świadectwem takiego jej pochodzenia; – samo przesunięcie w czasie możliwości skorzystania ze zwolnienia, istniejącego już w momencie wytworzenia energii z OZE nie powinna mieć wpływu na zakres i wielkość zwolnienia; – zakres zwolnienia nie może być determinowany czynnikami, które nie istnieją w momencie powstania zwolnienia z akcyzy; – wobec braku przepisów przejściowych związanych ze zmianą stawki akcyzy takie stanowisko należy wywieść z zasady zaufania do państwa i pewności prawa.

W interpretacji indywidualnej z dnia 8 stycznia 2020 r. Dyrektor KIS stwierdził, że stanowisko spółki jest nieprawidłowe.

W uzasadnieniu tego aktu organ podatkowy zwrócił uwagę, że: – system, którego elementem są świadectwa pochodzenia energii z OZE jest odrębny od systemu polegającego na zwolnieniu od akcyzy takiej energii, co wynika z autonomii prawa podatkowego; – przepisy innych ustaw nie mogą stanowić podstawy do kreowania obowiązków i praw w zakresie podatku akcyzowego; – obrót świadectwami pochodzenia oderwany jest od fizycznego przepływu energii z OZE; – nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia z mocą wsteczną; – w sytuacji, w której spółka otrzyma po dniu 1 stycznia 2019 r. dokument potwierdzający umorzenie świadectw pochodzenia, będzie uwzględniała zwolnienie z akcyzy energii z OZE w okresach rozliczeniowych począwszy od okresu, w którym taki dokument otrzyma; – zatem w okresach rozliczeniowych, w których spółka będzie wykazywała do opodatkowania energię elektryczną zarówno dostarczoną w 2018 r. i opodatkowaną stawką akcyzy w wysokości 20 zł/MWh, jak i energię elektryczną dostarczoną w 2019 r. i opodatkowaną stawką akcyzy w wysokości 5 zł/MWh oraz będzie rozliczała zwolnienie z akcyzy energii z OZE na podstawie otrzymanych dokumentów potwierdzających umorzenie świadectw pochodzenia dla takiej energii wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r., powinna przy kalkulacji kwoty zwolnienia uwzględnić stawki akcyzy zastosowane w tej deklaracji; – w pierwszej kolejności spółka zaliczy kwotę zwolnienia na poczet podatku należnego za energię elektryczną dostarczoną w 2018 r., uwzględniając do jej obliczenia

stawkę 20 zł/MWh; – jeżeli zaś całkowita ilość energii z OZE, zwolnionej na podstawie decyzji o umorzeniu świadectw pochodzenia, nie zostanie rozliczona w powyższy sposób, pozostałą ilość, czyli kwotę zwolnienia, obliczoną z uwzględnieniem stawki w wysokości 5 zł/MWh spółka zaliczy w tej deklaracji na poczet kwoty podatku za energię elektryczną dostarczoną w 2019 r.; – zmiana brzmienia art. 89 ust. 3 u.p.a. dokonana ustawą zmieniającą z 2018 r. dotyczyła jedynie wysokości stawki akcyzy za energię elektryczną, natomiast nie zawierała modyfikacji mechanizmu rozliczania zwolnienia z akcyzy energii z OZE, który pozostał taki sam.

Spółka zaskarżyła wydaną interpretację indywidualną do Sądu pierwszej instancji. W skardze postawiła zarzuty naruszenia przez organ podatkowy art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a. oraz w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) i art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.).

Oddalając skargę spółki w uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że: – interpretacja indywidualna nie naruszała prawa; – pod względem formalnym została wydana prawidłowo w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez spółkę; – Dyrektor KIS nie dopuścił się także błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisów prawa materialnego; – należało podzielić ocenę Dyrektora KIS, że w przypadku korzystania ze zwolnienia z akcyzy energii z OZE, o którym mowa w art. 30 ust. 1 u.p.a., obniżenia akcyzy należnej od energii elektrycznej w najbliższych okresach rozliczeniowych dokonuje się z uwzględnieniem stawki akcyzy zastosowanej w deklaracji podatkowej od energii elektrycznej w tych okresach rozliczeniowych; – dla przyjęcia zasadności takiego stanowiska decydujące znaczenie ma konstrukcja mechanizmu rozliczania zwolnienia zawarta w art. 30 ust. 2 u.p.a.; – ustanowione w tym przepisie zwolnienie od akcyzy polega bowiem na „obniżeniu akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe”; – jeśli więc spółka nie będzie miała należnej akcyzy w kolejnym okresie rozliczeniowym, to nie dokona obniżenia w ogóle; – jeśli zaś złoży deklarację podatkową za następny okres rozliczeniowy (spółka nie precyzuje w stanie faktycznym niezbędnym do wydania interpretacji w jakim miesiącu będzie realizować zwolnienie, ograniczając się do pytania o 2019 r.), to do obniżenia będzie miała zastosowanie stawka jaka obowiązuje w tym okresie rozliczeniowym, za który „należna” jest akcyza; – na mocy ustawy zmieniającej z 2018 r. zmianie uległa wyłącznie stawka akcyzy, nie zaś omawiany mechanizm z art. 30 ust. 2 u.p.a.; – skoro ów mechanizm w dalszym ciągu polega na „obniżeniu” akcyzy „należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe”, to przyjąć trzeba, że organ podatkowy dokonujący „obniżenia”

obowiązany jest uwzględnić taką stawkę akcyzy, jaka jest aktualna w odniesieniu do akcyzy należnej, a nie w odniesieniu do akcyzy zapłaconej od energii z OZE ujętej w dokumencie potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia tej energii.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu pierwszej instancji spółka, wniosła o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi na podstawie art. 188 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.), ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania temu Sądowi, a także o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Ponadto domagała się rozpoznania sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi spółka zarzuciła naruszenie prawa materialnego w zakresie:

1) art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a. przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że spółka nie może skorzystać ze zwolnienia z akcyzy z zastosowaniem stawki akcyzy obowiązującej w dacie wytworzenia energii z OZE, co doprowadziło do ograniczenia jej prawa do skorzystania ze zwolnienia z akcyzy w całości;

2) art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a. przez niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji stanie faktycznym spółka, otrzymując dokumenty o umorzeniu świadectw pochodzenia, nie będzie uprawniona do skorzystania ze zwolnienia od akcyzy dla energii z OZE na podstawie tych dokumentów w oparciu o wymienione przepisy z zastosowaniem stawki akcyzy obowiązującej w dacie wytworzenia tej energii;

3) art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a. w związku z art. 2 Konstytucji RP oraz z art. 2a o.p. przez błędną wykładnię i złamanie zasady demokratycznego państwa prawnego, tj. złamanie reguł wynikających z zasady pewności prawa podatkowego, co doprowadziło do wydania interpretacji ograniczającej prawo spółki do skorzystania ze zwolnienia z akcyzy w całości.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor KIS wniósł o oddalenie tej skargi, rozpoznanie sprawy na rozprawie oraz zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego.

Na rozprawie w dniu 7 lutego 2025 r. pełnomocnik Dyrektora KIS, powołując się na art. 104 p.p.s.a., złożył pisemne stanowisko w postaci załącznika do protokołu rozprawy, w którym zwrócił uwagę na brak jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie problematyki objętej zaskarżonym wyrokiem.

Zaznaczył jednak, że „wszystkie rodzaje wykładni wskazują na prawidłowość stanowiska Sądu i organu”.

Postanowieniem z dnia 7 lutego 2025 r., I FSK 1519/21, po uprzednim otwarciu rozprawy na nowo, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniające się – jego zdaniem – na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które ujął w formie pytania:

Czy stosownie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.) spółka będzie mogła obniżyć akcyzę należną w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r., stosując zwolnienie w wysokości 20,00 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r. w związku ze zmianą treści art. 89 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym poprzez zmianę stawki akcyzy na energię elektryczną z 20,00 zł/MWh na 5,00 zł/MWh?

W uzasadnieniu postanowienia zwrócono uwagę, że: – przedstawione zagadnienie budzi poważne wątpliwości, które znalazły swój wyraz w rozbieżnym orzecznictwie, a od ich wyjaśnienia zależy treść zwolnienia podatkowego kształtowanego w oparciu o art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a.; – dla rozstrzygnięcia tych kwestii zasadne wydaje się odwołanie do teorii podatkowego stanu faktycznego i stosunku podatkowoprawnego, które mają swoje normatywne odzwierciedlenie w art. 217 Konstytucji RP, a także w art. 4–6 o.p.; – z unormowaniami tymi korespondują zagadnienia intertemporalne, a także materia szczególnego prawa podatkowego, tj. podatkowego stanu faktycznego determinowanego w ustawie o podatku akcyzowym, co wymaga ustalenia czy elementem stanu faktycznego zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. jest otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii z OZE.

W piśmie z dnia 13 maja 2025 r. Prokurator delegowany do Prokuratury Krajowej wniósł o udzielenie na przedstawione zagadnienie prawne następującej odpowiedzi:

„Stosownie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.) spółka będzie mogła obniżyć akcyzę należną w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r., stosując zwolnienie w wysokości 20,00 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r. w związku ze zmianą treści art. 89 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym poprzez zmianę stawki akcyzy na energię elektryczną z 20,00 zł/MWh na 5,00 zł/MWh.”

W uzasadnieniu tego stanowiska wskazano na konieczność podjęcia uchwały w celu ustalenia obowiązującej linii orzecniczej, przy czym stanowisko

zawarte w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS oraz aprobującym je wyroku Sądu pierwszej instancji o sygn. akt V SA/Wa 531/20, oceniono jako „nieprawidłowe, nieaktualne oraz z gruntu błędne”.

Z kolei Dyrektor KIS w piśmie z dnia 28 maja 2025 r. wniósł o udzielenie na przedstawione zagadnienie prawne następującej odpowiedzi:

„Stosownie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.) w związku ze zmianą treści art. 89 ust. 3 tejże ustawy poprzez zmianę stawki akcyzy na energię elektryczną z 20,00 zł/MWh na 5,00 zł/MWh, w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wyprodukowanej przed 1 stycznia 2019 r., w okresach rozliczeniowych po 1 stycznia 2019 r. spółka nie będzie mogła obniżyć akcyzy należnej, stosując zwolnienie w wysokości 20,00 zł/MWh.”

Dodatkowo Minister Finansów złożył pismo z dnia 20 maja 2025 r. zatytułowane „Opinia *amicus curiae* – stanowisko Ministra Finansów”, w którym poddał pod rozagę wydanie uchwały o następującej treści:

„Stosownie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.), w związku ze zmianą treści art. 89 ust. 3 tejże ustawy poprzez zmianę stawki akcyzy na energię elektryczną z 20,00 zł/MWh na 5,00 zł/MWh, w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wyprodukowanej przed 1 stycznia 2019 r., w okresach rozliczeniowych po 1 stycznia 2019 r. spółka nie będzie mogła obniżyć akcyzy należnej, stosując zwolnienie w wysokości 20,00 zł/MWh.”

Natomiast pismem z dnia 21 maja 2025 r. Stowarzyszenie „T.” z siedzibą w W. (dalej: Stowarzyszenie), wystąpiło o dopuszczenia do udział w postępowaniu w charakterze uczestnika postępowania. Jego zdaniem rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego powinno brzmieć następująco:

„Stosownie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.) spółka będzie mogła obniżyć akcyzę należną w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r., stosując zwolnienie w wysokości 20,00 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r.”

Postanowieniem z dnia 5 czerwca 2025 r., I FPS 1/25, Naczelny Sąd Administracyjny dopuścił Stowarzyszenie do udziału w charakterze uczestnika w postępowaniu uchwałodawczym dotyczącym rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przedstawionego postanowieniem z dnia 7 lutego 2025 r., I FSK 1519/21.

Na posiedzeniu jawnym w dniu 9 czerwca 2025 r., na którym przystąpiono do rozpoznania zagadnienia prawnego zarejestrowanego pod sygn. akt I FPS 1/25, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów

na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a. przejął sprawę do rozpoznania pod prowadzoną dotychczas pod sygn. akt I FSK 1519/21.

Sąd uznał bowiem, że udzielenie w formie uchwały składu siedmiu sędziów odpowiedzi na przedstawione pytanie prawne, zważywszy na jego brzmienie, stanowiłoby w istocie rozstrzygnięcie tej konkretnej sprawy, a nie rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości prawne, które wyłoniło się na jej tle.

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

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 tego artykułu. Przesłanek takich, na podstawie akt niniejszej sprawy, z urzędu nie odnotowano.

Podobnie w tym samym trybie nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani do umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obowiązywałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (zob. uchwała NSA z 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 40).

Skarga kasacyjna została zatem zbadana według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

Badana w tych ramach okazała się usprawiedliwiona w obszarze niewłaściwej wykładni i zastosowania (oceny co do zastosowania) przepisów prawa materialnego w zakresie art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a. W takim ujęciu następczo trafnie można było uplasować tę wadę jako naruszającą standardy z art. 2 Konstytucji RP i art. 2a o.p. Na tle judykatury NSA odnotowano bowiem występowanie dwóch odmiennych nurtów orzecznich, o czym już wzmiankowano.

Zasadniczy spór w kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji sprawie interpretacyjnej sprowadzony został do zidentyfikowania okresu/czasu, który będzie determinował wysokość stawki akcyzy (tę reguluje art. 89 ust. 3 u.p.a.) właściwej dla zastosowania zwolnienia z akcyzy energii z OZE na podstawie art. 30 ust. 1 w związku z ust. 2 u.p.a.

Rzeczony problem prawny w kontekście okoliczności tej sprawy wymagał w gruncie rzeczy udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy w przypadku otrzymania po dniu 31 grudnia 2018 r. dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej wytworzonej z OZE do dnia 31 grudnia 2018 r. zwolnienie od akcyzy przewidziane w art. 30 ust. 1 u.p.a. stoi się z uwzględnieniem stawki podatku z daty wytworzenia (i przekazania

do sieci operatora systemu elektroenergetycznego) energii z tego źródła objętej owym świadectwem, czy stawkę akcyzy z daty realizacji zwolnienia na warunkach wynikających z art. 30 ust. 2 u.p.a., czyli właściwej dla okresu rozliczeniowego, w którym dochodzi do „konsumpcji” zwolnienia przez obniżenia akcyzy należnej o wartość objętą zwolnieniem.

W kontekście tak zidentyfikowanego zagadnienia spornego przywołać należało poniższe przepisy prawne właściwe dla rozpoznanej sprawy.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a.:

„1. Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów prawa energetycznego lub przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (...).

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe.”

Przepis art. 89 ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r. stanowił:

„3. Stawka akcyzy na energię elektryczną wynosi 20,00 zł za megawatogodzinę (MWh).”

Z kolei w art. 89 ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. stanowi:

„3. Stawka akcyzy na energię elektryczną wynosi 5,00 zł za megawatogodzinę (MWh).”

Na tle przywołanych przepisów należało stwierdzić, że dla uzyskania odpowiedzi na pytanie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, a następnie zaskarżonym wyrokiem, co do stawki akcyzy na potrzeby zastosowania zwolnienia z art. 30 u.p.a. konieczne było uwzględnienie dwóch podstawowych związanych z tym kwestii.

Po pierwsze, należało mieć na uwadze jednorodność energii elektrycznej jako przedmiotu czynności podlegającej opodatkowaniu, a tym samym co do zasady brak technicznej możliwości ustalenia na moment powstawania obowiązku podatkowego źródła wytworzenia danej energii elektrycznej i w konsekwencji niemożność bezpośredniego ustalenia kwoty podatku akcyzowego należnego od danej partii energii elektrycznej wyprodukowanej wyłącznie z OZE. W takim zatem ujęciu rozważanie spornego zagadnienia, wiążącego się wprost z wyborem prawodawcy wyrażającym się formą zwolnienia podatkowego – a nie inną, także możliwą i prawnie dopuszczaną formą podatkowego wspierania energii pochodzącej z OZE, stosowanie do art. 15

ust. 1 lit. b/ dyrektywy 2003/96/WE – uwzględniać musiało określoną „fikcję prawną” związaną z tą cechą energii elektrycznej.

Po drugie, dla uzyskania odpowiedzi na pytanie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, a następnie zaskarżonym wyrokiem, konieczne było uchwycenie sedna przepisów pomieszczonych w art. 30 odpowiednio w ust. 1 i w ust. 2 u.p.a.

W takim stanie rzeczy kluczowe stało się zatem ustalenie o czym stanowi każdy z tych przepisów, wtórne zaś pozostawały rozważania na temat samej zmiany art. 89 ust. 3 u.p.a. dotyczącego stawki akcyzy od energii elektrycznej.

W ślad za tym zauważenia wymagało, że w ramach przepisu art. 30 ust. 1 u.p.a. prawodawca ustanowił zwolnienie podatkowe, określając jego przedmiot, a więc to co owemu zwolnieniu podlega. Mianowicie „Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii (...)”.

Z kolei w art. 30 ust. 2 u.p.a. ustawodawca określił warunki/mechanizm stosowania zwolnienia (a nie jego przedmiot) wskazując, że „Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą (...) poprzez (...)”.

W obu ustępach art. 30 u.p.a. znalazło się odwołanie do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii z OZE, w rozumieniu przepisów prawa energetycznego lub przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

Odwołanie do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia zamieszczone w art. 30 ust. 1 u.p.a. ze wskazaniem, że na jego podstawie zwalnia się od akcyzy energię z OZE oznacza, że na podstawie tego dokumentu – zważywszy na jego treść – identyfikowana jest ilość wyprodukowanej energii z OZE w danym czasie i równocześnie przekazanej/dostarczonej do sieci elektroenergetycznej operatora w celu umożliwiający od tego momentu jej zużywanie/wydawanie w ramach ogólnej puli energii elektrycznej, która to ilość w przypadku braku zwolnienia podlegałaby definitywnemu opodatkowaniu akcyzą w owym czasie.

W typowych warunkach opodatkowanie wytworzonej energii elektrycznej (także tej pochodzącej z OZE) akcyzą następuje bowiem w momencie jej zużycia lub wydania. Zważywszy zaś na istotę przedmiotu opodatkowania jakim jest energia elektryczna – wprowadzenie jej do sieci dystrybucyjnej nie pozwala na jej późniejsze wyodrębnienie pod względem źródła pochodzenia.

Jak trafnie zatem zauważono w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 września 2024 r., I FSK 185/21, w przypadku energii elektrycznej, z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu (sprzedaż energii elektrycznej na terytorium kraju – przypadek z art. 9 ust. 1 pkt 2 u.p.a.)

lub z dniem zużycia energii elektrycznej (przypadki, o których stanowi art. 9 ust. 1 pkt 3, pkt 4 i pkt 6 u.p.a.), zgodnie z przepisami art. 11 u.p.a. powstał obowiązek podatkowy i wytworzona energia została opodatkowana w całym systemie opodatkowania energii elektrycznej, według stawki akcyzy obowiązującej w dacie powstania obowiązku podatkowego. W orzeczeniu tym celnie więc odnotowano, że możliwość skorzystania ze zwolnienia z akcyzy energii z OZE została przesunięta w czasie w stosunku do momentu powstania obowiązku podatkowego.

W kontekście powyższego okres, w którym wyprodukowano i wprowadzono do sieci elektroenergetycznej energię z OZE, pozwala zidentyfikować właściwą dla tego okresu stawkę akcyzy na potrzeby zastosowania zwolnienia podatkowego.

Ilość oraz okres wyprodukowanej i wprowadzonej do sieci energii z OZE pozostają możliwe do ustalenia na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia takiej właśnie energii, do czego odsyła wprost art. 30 ust. 1 u.p.a. Skoro tak, to na podstawie tego właśnie przepisu, a nie art. 30 ust. 2 u.p.a., należy dokonać ustaleń w sferze przedmiotu i skonkretyzowanego zakresu zwolnienia podatkowego, w tym co do stawki akcyzy, która byłaby definitywnie zastosowana w przypadku braku zwolnienia.

Jak już wspomniano w art. 30 ust. 2 u.p.a. prawodawca określił jedynie mechanizm stosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 u.p.a. Również z tego powodu przepis art. 30 ust. 2 u.p.a. należy rozumieć w ten sposób, że ustanawia on mechanizm stosowania oznaczonego już zwolnienia podatkowego, a nie sposób identyfikacji wspomnianego zwolnienia, w tym co do stawki akcyzy pozwalającej na wyliczenie wielkości tegoż zwolnienia (kwoty, o którą obniżona zostanie akcyza należna od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe).

Na tle brzmienia art. 30 ust. 2 u.p.a. należało zwrócić dodatkowo uwagę na dwie inne jeszcze kwestie.

Po pierwsze, odwołanie w art. 30 ust. 2 u.p.a. do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii z czasownikowym dookreśleniem w postaci „z chwilą otrzymania” służy oznaczeniu najwcześniejszego momentu, w którym dany podmiot może realnie skorzystać z oznaczonego już wartościowo zwolnienia podatkowego („Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu...”).

Mechanizm stosowania zwolnienia z art. 30 ust. 2 u.p.a., i to po drugie, realizowany jest „(...) poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe”. Skoro w art. 30 ust. 2 u.p.a. jest mowa o „obniżeniu akcyzy należnej” to zarówno jej kwota, jak i kwota samego zwolnienia podatkowego muszą być znane i wyrażać się wartościowo, czyli

konkretnymi kwotami, a nie ilościowo, tj. liczbą MWh (nie da się obniżyć akcyzy należnej o megawatogodziny).

Akcyza należna, o której mowa w art. 30 ust. 2 u.p.a., jest to przecież wynik związany z liczbą zużytych lub sprzedanych/wydanych megawatogodzin energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu (i nie objętej zwolnieniem) oraz stawki akcyzy za dany okres rozliczeniowy właściwej dla tych form wykorzystania energii elektrycznej. To wynik kwotowy, który podlega „zapłacie”, w sytuacji gdy dany podmiot nie dysponuje dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectw pochodzenia. Zatem stawka akcyzy dla takiej „zapłaty” akcyzy należnej nie ma związku ze stawką akcyzy dla wcześniej wytworzonej i przekazanej do wykorzystania energii z OZE, objętej wspomnianym dokumentem.

Natomiast gdy dany podmiot dysponuje dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectw pochodzenia wówczas pomniejsza w ten sposób wyliczoną akcyzę należną o akcyzę od energii z OZE, która została objęta tym dokumentem i dzięki owemu pomniejszeniu energia z OZE faktycznie przestaje być opodatkowana (następuje „konsumpcja” zwolnienia).

W takim ujęciu nieporozumieniem jest zatem utożsamianie stawki akcyzy, która służy określeniu akcyzy należnej, ze stawką akcyzy jaka winna być właściwa na użytek ustalenia kwotowego zwolnienia dla energii z OZE objętej dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia tej energii.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie sposób było więc podzielić zaakceptowanego przez Sąd pierwszej instancji stanowiska, że dokonując obniżenia akcyzy należnej trzeba uwzględnić taką stawkę akcyzy, jaka jest aktualna w odniesieniu do owej akcyzy należnej, a nie w odniesieniu do akcyzy (co do zasady) zapłaconej od energii z OZE ujętej w dokumencie potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia tej energii.

Stanowisko wyrażone w wydanej interpretacji indywidualnej – odmiennie niż wynikało to z zaskarżonego wyroku – było zatem nieprawidłowe.

Dotąd rozważone, na tle niepodważonego kasacyjnie stanu faktycznego sprawy wyznaczonego wnioskiem spółki o wydanie interpretacji indywidualnej, nakazywało przyjąć, że zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 u.p.a., energii elektrycznej wytworzonej z OZE do dnia 31 grudnia 2018 r. i objętej dokumentem potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia tej energii otrzymanym po tym dniu, stosuje się – także w przypadku zmiany stawki akcyzy przewidzianej w art. 89 ust. 3 u.p.a. – według stawki obowiązującej w dniu wytworzenia energii z OZE i wprowadzenia jej do systemu elektroenergetycznego (dostarczenia do zużycia/wydania), a nie w czasie obniżania akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy, o którym mowa w art. 30 ust. 2 u.p.a.

Z powodów wyżej podanych Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów nie podzielił zapatrywań prawnych odnoszących się do stosowania zwolnienia z art. 30 ust. 1 u.p.a. w oparciu o stawkę akcyzy aktualną w dacie jego realizacji wyrażonych w wyrokach NSA z: 22 listopada 2023 r., I GSK 105/20; 20 marca 2024 r., I GSK 454/20; 12 kwietnia 2024 r., I GSK 598/20 oraz 24 maja 2024 r., I GSK 1830/20 i I GSK 1607/20.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 października 2024 r., I FSK 417/21, dystansującym się od linii orzeczniczej ukształtowanej wspomnianymi (...) wyrokami, podniesiono również, że „Ponadto, w sprawie tej nie ma oczywiście zastosowania zasada przyjęta w art. 162a u.p.a., z uwagi na to, że zaskarżona interpretacja oraz wyrok z 21 października 2020 r. zostały wydane przed wejściem w życie art. 162a z dniem 18 grudnia 2021 r., stanowiącym, że zwolnienie, o którym mowa w art. 30 ust. 1, stosuje się na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej wydanego dla energii elektrycznej wytworzonej przed dniem zmiany stawki akcyzy, przez obniżenie akcyzy w okresach rozliczeniowych następujących po dniu zmiany stawki akcyzy w wysokości stanowiącej iloczyn ilości energii elektrycznej odpowiadającej prawom majątkowym wynikającym z tego świadectwa oraz stawki akcyzy obowiązującej w dacie wytworzenia i dostarczenia do zużycia energii elektrycznej udokumentowanej tym świadectwem.

Jednak zwrócić należy uwagę, że brzmienie tego przepisu podważa tok rozumowania wyrażany w ww. wyrokach NSA, a tym samym dokonywaną w tych orzeczeniach wykładnię art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. Jeżeli bowiem od 18 grudnia 2021 r. nie może budzić już wątpliwości, że do zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 1, stosuje się stawki akcyzy obowiązującej w dacie wytworzenia i dostarczenia do zużycia energii elektrycznej udokumentowanej tym świadectwem, to norma ta nie przystaje w ogóle do poglądu prezentowanego w ww. orzecznictwie NSA, że art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. reguluje instytucję zwolnienia z podatku akcyzowego należnego, a nie instytucję zwrotu podatku zapłaconego za poprzedni okres, wobec czego dokonujący «obniżenia» obowiązany jest uwzględnić taką stawkę akcyzy, jaka jest aktualna w odniesieniu do określonej ilości przedmiotu energii elektrycznej, a nie w odniesieniu do podatku akcyzowego zapłaconej od energii elektrycznej ujętej w dokumencie potwierdzającym umorzenie świadectwa pochodzenia. Powyższa norma art. 162a u.p.a. wskazuje bowiem, wbrew dotychczasowemu stanowisku NSA, że art. 30 ust. 1 i ust. 2 u.p.a. (którego treść nie uległa zmianie) nie reguluje instytucji zwolnienia z podatku akcyzowego należnego, a właśnie instytucję zwolnienia z akcyzy poprzez zwrot podatku zapłaconego za poprzedni okres (wytworzenia i dostarczenia do konsumpcji

energii elektrycznej z OZE), skoro wskazuje się, że do zwolnienia tego stosuje się stawki akcyzy obowiązującej w dacie wytworzenia i dostarczenia do zużycia energii elektrycznej z OZE.”

Przywołanie motywów wyroku w sprawie I FSK 417/21, mimo że tak jak w realiach sprawy nim zakończonej również w niniejszej sprawie interpretacja indywidualna i zaskarżony wyrok Sądu pierwszej instancji zostały wydane przed wprowadzeniem art. 162a u.p.a., jawiło się jako usprawiedliwione z uwagi na argumentację Ministra Finansów i Stowarzyszenia podniesioną w tej sprawie na jej etapie „uchwałodawczym”.

Na tym tle dość było wspomnieć, że stanowisko Ministra Finansów sprowadzające się do braku możliwości odmiennego identyfikowania stawki akcyzy niż według momentu „konsumowania” zwolnienia podatkowego nie uzyskało potwierdzenia w działaniach prawodawczych związanych właśnie z wprowadzeniem art. 162a u.p.a. we wspomnianym wyżej brzmieniu.

Końcowo już tylko wspomnieć można było, że odmiennie niż próbował to dowodzić organ podatkowy, analizowane zwolnienie od akcyzy energii z OZE w założeniu projektodawcy od samego początku miało mieć walor kwotowy a nie ilościowy. Wprawdzie ustawodawca mógł postanowić inaczej, ale tego nie uczynił.

Świadczy o tym uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (druk VI. 1083, wersja projektowa z dnia 6 października 2008 r.), w której zwolnienie obecnie objęte art. 31 ust. 1 i ust. 2 u.p.a., było zapisane w art. 25 ust. 1 i ust. 2 projektu w zasadniczo tożsamym brzmieniu (jedynie w późniejszym czasie odwołano się dodatkowo do przepisów ustawy o OZE). Mianowicie w motywach prawodawczych wyjaśniano, że:

„Art. 25 ust. 1 – przepis ten stanowi implementację dyrektywy Rady 2003/96/WE i dodatkowo ma na celu określenie dokumentu, na podstawie którego możliwe jest zastosowanie zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii. Dokumentem tym będzie dokument potwierdzający umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów – Prawa energetycznego.

Art. 25 ust. 2 – doprecyzowuje moment stosowania zwolnienia, o którym mowa w ust. 1. Zwolnienie energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł jest zwolnieniem bezpośrednim. Podatnik będzie dokonywał obniżenia akcyzy należnej za najbliższe okresy rozliczeniowe o kwotę zwolnienia (podkreślenie własne NSA) nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii (wyprodukowanej po dniu wejścia w życie ustawy).”

Naczelny Sąd Administracyjny w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej, uchylając zaskarżone orzeczenie, rozpoznaje skargę, jeżeli uzna, że istota

sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, co wynika z art. 188 p.p.s.a. Istota tej sprawy takową zaś pozostawała.

Przepis ten stanowił samodzielną podstawę do wydania orzeczenia z punktu pierwszego sentencji wyroku oraz w powiązaniu z art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a., stanowiących o uchyleniu interpretacji indywidualnej w przypadku uwzględnienia skargi na skutek stwierdzenia naruszenia prawa materialnego, podstawę prawną dla punktu drugiego tegoż wyroku. Z przedstawionych wyżej powodów Naczelny Sąd Administracyjny uznając, że skarga kasacyjna miała usprawiedliwione podstawy, gdyż podniesione w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego (art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a.) okazały się w omówionym zakresie uzasadnione, uchylił zaskarżony wyrok i rozpoznał skargę na podstawie art. 188 p.p.s.a. W wyniku rozpoznania skargi Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a.

Rozpoznając sprawę ponownie Dyrektor KIS będzie miał obowiązek uwzględnić przyjętą w niniejszym wyroku ocenę prawną odnośnie do art. 30 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 89 ust. 3 u.p.a.

Do wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie kosztów postępowania z punktu trzeciego sentencji Naczelny Sąd Administracyjny wzięły pod uwagę, że: – zaskarżony wyrok oddalał skargę w sprawie objętej wpisem stałym (brak wartości przedmiotu zaskarżenia); – skargę kasacyjną sporządził w imieniu spółki radca prawny, który prowadził sprawę przed Sądem pierwszej instancji; – sprawę ze skargi kasacyjnej rozpoznawano na rozprawie, w której uczestniczył zawodowy pełnomocnik reprezentujący spółkę; – niniejszym wyrokiem uwzględniono skargę kasacyjną i uchyłono zaskarżony wyrok oraz uwzględniono skargę spółki.

Orzeczenie o kosztach postępowania za obie instancje wydano zatem na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 § 2, art. 207 § 1 i art. 209 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ (za pierwszą instancję) oraz § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w związku z ust. 1 pkt 1 lit. c/ (za drugą instancję) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 265) zasądzając kwotę 1257 zł od Dyrektora KIS na rzecz skarżącej. Na koszty te złożyły się w pierwszej instancji: wpis od skargi (200 zł), opłata z tytułu pełnomocnictwa (17 zł) i wynagrodzenie pełnomocnika w osobie radcy prawnego (480 zł), zaś w drugiej instancji: opłata za wniosek o uzasadnienie wyroku (100 zł), wpis od skargi kasacyjnej (100 zł) i wynagrodzenie tego samego pełnomocnika co w pierwszej instancji za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej oraz udział w rozprawie przed Naczelny Sąd Administracyjny (360 zł, tj. 75% z 480 zł).

38

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 22 sierpnia 2025 r.
(III FSK 4259/21)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Sławomir Presnarowicz, NSA Bogusław Woźniak*

Teza wyroku TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24 (ECLI:EU:C:2025:130) może być realizowana na podstawie art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1) w związku z art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2), prawem do obrony i zasadą proporcjonalności, także w ten sposób, że podważenie przez osobę trzecią (byłego członka zarządu spółki) w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy w ramach postępowania określającego zobowiązanie podatkowe spółce, w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, możliwe będzie przez powołanie się przez byłego członka zarządu w swoich zarzutach na kwestionowanie tychże ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych przez spółkę w postępowaniu z jej wniosku o wznowienie postępowania określającego zobowiązanie podatkowe spółce.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej D.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2021 r. w sprawie ze skargi D.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2020 r. nr 3001-IEW2.4123.108.2017 w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) u c h y l i ł w całości zaskarżony wyrok i p r z e k a z a ł sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu

w Poznaniu, a także na podstawie art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 i art. 209 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz D.K. osiemset trzydzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

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

Wyrokiem z 16 kwietnia 2021 r., I SA/Po 120/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę D.K. (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej również: Dyrektor IAS w Poznaniu) z 8 grudnia 2020 r., nr 3001-IEW2.4123.108.2017, wydaną w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Jako podstawę prawną powołano art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.).

Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w P. decyzją z 24 lipca 2017 r., nr (...), wydaną na podstawie art. 207 § 1 i § 2, art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 i pkt 4 oraz art. 116 § 1, § 2 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; dalej: o.p.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., po przeprowadzeniu wszczętego postanowieniem z 23 maja 2017 r. (data doręczenia zastępczego w trybie art. 150 § 4 o.p.) postępowania podatkowego w sprawie orzeczenia o solidarnej ze spółką odpowiedzialności podatkowej byłego członka zarządu spółki, orzekł o solidarnej odpowiedzialności skarżącego z M. sp. z o.o. z siedzibą w P. (dalej: spółka) za zaległości podatkowe tej spółki w podatku od towarów i usług od stycznia do grudnia 2012 r. wraz z odsetkami za zwłokę oraz kosztami postępowania egzekucyjnego.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaskarżoną decyzją utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Stwierdził, że w odniesieniu do zaległości podatkowych powstałych w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2012 r. nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia na skutek zajęcia 27 stycznia 2017 r. wierzytelności z rachunku bankowego S. sp. z o.o. prowadzonym przez (...). W odniesieniu do zaległości podatkowych powstałych w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2012 r. na skutek wszczęcia 27 października 2017 r. postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia przedmiotowych zobowiązań podatkowych. Skarżący został zawiadomiony pismem z 31 października 2017 r. o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek doręczenia pełnomocnikowi spółki 31 października 2017 r. zawiadomienia.

Organ nie zgodził się ze skarżącym, że nie doszło do skutecznego zawiadomienia o zajęciu rachunku bankowego samej spółki, gdyż pismo zostało skierowane na niewłaściwy adres. W rezultacie zdaniem Dyrektora IAS w Poznaniu zobowiązania podatkowe są nadal wymagalne, a sprawa solidarnej odpowiedzialności skarżącego za zaległości z tego tytułu podlega merytorycznemu rozpatrzeniu.

Dyrektor IAS w Poznaniu za bezsporny uznał fakt pełnienia przez skarżącego funkcji prezesa zarządu spółki w okresie, w którym powstały zaległości objęte decyzją organu pierwszej instancji. Oceniał, że egzekucja z rachunków bankowych okazała się bezskuteczna. W postępowaniu tym nie zostały ujawnione również składniki majątkowe, mogące być źródłem zaspokojenia roszczeń. Z tego względu Dyrektor IAS w Poznaniu zgodził się z Naczelnikiem (...) Urzędu Skarbowego w P., który postanowieniem z 29 marca 2017 r., nr (...), umorzył postępowanie egzekucyjne uznając, że w postępowaniu tym nie uzyska kwot przewyższających wydatki egzekucyjne.

W skardze złożonej do WSA w Poznaniu skarżący wniósł o uchylenie w całości decyzji Dyrektora IAS w Poznaniu wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji. Ponadto wniósł o zasądzenie od organu odwoławczego na rzecz skarżącego kosztów postępowania sądowego oraz o przeprowadzenie (...) dowodów z dołączonych do skargi dokumentów. Zaskarżonej decyzji zarzucił naruszenie:

1) art. 70 § 1, art. 70 § 4 w związku z art. 208 § 1 i art. 235 o.p., polegające na nieumorzeniu postępowania w sprawie, mimo że postępowanie stało się bezprzedmiotowe, albowiem nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego, którego postępowanie to dotyczy;

2) art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1, art. 70c w związku z art. 208 § 1, art. 235 o.p., polegające na nieumorzeniu postępowania w sprawie, mimo że postępowanie stało się bezprzedmiotowe, gdyż nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego, którego postępowanie to dotyczy;

3) art. 122, art. 187 § 1, art. 188, art. 191 w związku z art. 127, art. 235 o.p. przez ich niewłaściwe zastosowanie czego wyrazem jest:

– nierozpoznanie, względnie oddalenie wniosków dowodowych składanych przez skarżącego w toku postępowania podatkowego przed organami obu instancji, skutkiem czego było wydanie decyzji w oparciu o niepełny materiał dowodowy i faktyczne uniemożliwienie skarżącemu udowodnienia przesłanek ekskulpacyjnych określonych w art. 116 § 1 o.p.;

– błędna ocena zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w szczególności pominięcie, że w postępowaniu wznowieniowym prowadzonym przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. zostały zebrane dowody potwierdzające zasadność wznowienia postępowania kontrolnego w oparciu

o art. 240 § 1 pkt 5 o.p., a jednocześnie wskazujące na konieczność zmiany, a nie wykluczone, że nawet uchylenia w całości, ostatecznej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z 28 września 2016 r.;

4) art. 116 § 1 w związku z art. 208 § 1, art. 235 o.p., polegające na niemożeniu postępowania w sprawie, mimo że postępowanie stało się bezprzedmiotowe, gdyż:

– spółka nie istnieje, co uniemożliwia ustalenie zobowiązania podatkowego ciężącego na tej spółce, a w konsekwencji orzeczenie o subsydiarnej odpowiedzialności skarżącego za te zobowiązania;

– postępowanie wznowieniowe zostało wszczęte, co oznacza konieczność ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy zobowiązań podatkowych spółki w podatku od towarów i usług za 2012 r.;

5) art. 122 w związku z art. 128, art. 240 § 1 pkt 5, art. 245 § 1 pkt 1 o.p. przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na wydaniu merytorycznej decyzji w sprawie, w sytuacji gdy postępowanie toczące się przed Naczelnikiem (...) Urzędu Celno-Skarbowego nie zakończyło się merytorycznym rozstrzygnięciem, mimo że jego przebieg wskazywał na konieczność ponownego ustalenia ewentualnego zobowiązania podatkowego spółki ustalonego ostateczną decyzją z 26 września 2016 r.;

6) art. 116 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., przez ich błędne zastosowanie polegające na uznaniu, że egzekucja skierowana do majątku spółki okazała się bezskuteczna;

7) art. 116 § 1 op. w związku z art. 10 oraz art. 11 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.; dalej: p.u.n.) przez ich błędne zastosowanie polegające na uznaniu, że skarżący jako były członek zarządu spółki winien był wykazać, że we właściwym czasie złożył wniosek o ogłoszenie upadłości spółki albo we właściwym czasie wszczęto postępowanie układowe dotyczące spółki albo że nie ponosi winy w niepodjęciu tych działań, mimo że w sprawie nie wykazano, że przesłanki do ogłoszenia upadłości spółki zaistniały w okresie gdy zasiadał on w zarządzie tej spółki.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor IAS w Poznaniu podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie, wnosząc o oddalenie skargi.

Oddalając skargę, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w sprawie nie doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki objętych zaskarżoną decyzją. Mając na uwadze art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) Sąd stwierdził, że zasadniczy termin przedawnienia zobowiązań w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do listopada 2012 r. upływał z końcem 31 grudnia 2017 r. Z kolei zasadniczy

termin przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za grudzień 2012 r. mijał z końcem 31 grudnia 2018 r.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, Dyrektor IAS w Poznaniu zasadnie uznał jednak, że w sprawie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek zastosowania środka egzekucyjnego w dniu 27 stycznia 2017 r., jak i zawieszenia biegu tego terminu przedawnienia na skutek wszczęcia w dniu 27 października 2017 r. postępowania karnego skarbowego. Naczelnik (...) US w P. zawiadomieniem z 4 stycznia 2017 r. dokonał zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego spółki prowadzonego przez (...). Zawiadomienie to zostało skutecznie doręczone spółce na skutek podwójnego awizowania ze skutkiem doręczenia 27 stycznia 2017 r., a dłużnikowi zajętej wierzytelności 12 stycznia 2017 r. Wystosowane do spółki zawiadomienie o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego zostało nadane na adres „(...)”, będący adresem siedziby spółki wykazanym w KRS. Sąd uznał, że zawiadomienie to wbrew twierdzeniom skarżącego nie zostało nadane na adres „(...)”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uznał, że wbrew twierdzeniom skargi doszło również do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. postanowieniem z 27 października 2017 r., nr (...), wszczął postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe wiążące się z niewykonaniem zobowiązań podatkowych objętych zaskarżoną decyzją. Pismem z 31 października 2017 r., wywiązując się z obowiązku wynikającego z art. 70c o.p., organ ten zawiadomił spółkę o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pismo to zostało doręczone na skutek podwójnego awizowania ze skutkiem na 11 grudnia 2017 r. pełnomocnikowi spółki, reprezentującemu ją w trakcie prowadzonego względem niej postępowania kontrolnego. Tenże organ pismem z 9 listopada 2017 r. powiadomił także pełnomocnika spółki, że w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia spornych zobowiązań. Pismo to doręczono pełnomocnikowi spółki na skutek podwójnego awizowania ze skutkiem na 11 grudnia 2017 r. W konsekwencji WSA w Poznaniu w zaskarżonym wyroku przyjął, że doszło do skutecznego doręczenia zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego, jak i zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wystąpienie przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Według Sądu pierwszej instancji, wznowienie postępowania zakończonego wydaniem ostatecznej decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnika, do czasu uchylecia lub zmiany tej decyzji ostatecznej nie jest okolicznością rzutuącą na postępowanie prowadzone na podstawie

art. 116 § 1 o.p. Zamierzonego efektu nie mogą więc wyrzucić wywody skargi kwestionujące istnienie, jak i wysokość zobowiązań podatkowych spółki wynikających z ostatecznej decyzji Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r. Niezależnie od powyższego Sąd wskazał, że postępowanie wznowieniowe dotyczące tej decyzji zostało umorzone decyzją Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. z 12 sierpnia 2020 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zgodził się z organami podatkowymi obu instancji, że egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Prawidłowo powołano się na postanowienie organu pierwszej instancji z 29 marca 2017 r., nr (...), którym umorzono prowadzone względem spółki postępowanie egzekucyjne z uwagi na jego bezskuteczność.

W zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji uznał, że mimo zaistnienia ku temu podstaw skarżący nie wystąpił z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki. Badanie sprawozdania finansowego spółki za 2011 r. trafnie wskazuje, że 31 grudnia 2011 r. kapitał własny spółki wynosił -344 321,81 zł. Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że jednym z obowiązków członka zarządu jest monitorowanie zadłużenia spółki pozwalające na zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego, co z kolei uwalnia go od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe. W zakresie obowiązków osoby pełniącej funkcję członka zarządu spółki była zatem kontrola terminowości regulowanych przez spółkę zobowiązań. W tej sytuacji, wobec braku regulowania wymagalnych zobowiązań przez spółkę, niezgłoszenie we właściwym czasie przez członka zarządu stosownego wniosku jest wynikiem zawinionego zaniechania jego obowiązków. W toku dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego skarżący, zdaniem WSA w Poznaniu, nie wskazał jakichkolwiek obiektywnych okoliczności uniemożliwiających mu wywiązanie się z ciążącego na nim obowiązku złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z uwagi na wystąpienie podstaw do ogłoszenia jej upadłości.

Podsumowując WSA w Poznaniu stwierdził, że zaskarżona decyzja odpowiada prawu oraz że jest wynikiem prawidłowego zastosowania reguł prowadzenia postępowania podatkowego i zastosowania art. 116 o.p.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Poznaniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł skarżący (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego), który w oparciu o art. 173 § 1 oraz art. 177 § 1 p.p.s.a. zaskarżył ten wyrok w całości. Na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. sformułował wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji. Wniósł także o zasądzenie na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 205 § 2 p.p.s.a. kosztów postępowania kasacyjnego oraz rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. skarżący zarzucił naruszenie przez Sąd pierwszej instancji prawa materialnego, tj.:

1) art. 70 § 4 i art. 70 § 1 w związku z art. 151 § 1 i art. 150 § 4 o.p. przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na błędnym przyjęciu, że w sprawie doszło do skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na zastosowanie środka egzekucyjnego, podczas gdy ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że spółka – z uwagi na nieprawidłowe zaadresowanie stosownej przesyłki – nie została o tym fakcie powiadomiona (nie można przyjąć tzw. fikcji doręczenia), co prowadzi do wniosku, że nie ziściła się jedna z przesłanek określonych w art. 70 § 4 o.p. warunkujących przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;

2) art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 1 w związku z art. 121 § 1 o.p., art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP) przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na błędnym przyjęciu, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki w podatku od towarów i usług za okresy od stycznia do grudnia 2012 r. z uwagi na art. 70 § 6 pkt 1 o.p., podczas gdy według okoliczności faktycznych sprawy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło w sposób instrumentalny, a organy dopuściły się nadużycia prawa, naruszając przy tym zasady praworządności oraz demokratycznego państwa prawnego, przez co w konsekwencji zainicjowanie postępowania przygotowawczego – niezależnie od kwestii formalnego zawiadomienia spółki o tym fakcie na podstawie art. 70c o.p. – nie mogło wywołać materialnoprawnego skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

3) art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i b/ o.p. w związku z art. 10 i art. 11 ust. 2 p.u.n. przez błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że dla zidentyfikowania niewypłacalności, o której mowa w art. 11 ust. 2 p.u.n., wystarczające jest stwierdzenie, że dłużnik wykazywał w sprawozdaniu finansowym ujemne kapitały własne, podczas gdy o wartości majątku dłużnika nie świadczy wyłącznie wartość bilansowa składników majątkowych, a analiza sytuacji majątkowej danej osoby prawnej wymaga oceny całokształtu zaistniałych okoliczności dotyczących majątku danej spółki, w tym przede wszystkim ustalenia jej rzeczywistej kondycji finansowej;

4) art. 116 § 1 o.p. przez niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że w rozpatrywanej sprawie zaistniała przesłanka bezskuteczności egzekucji z majątku spółki, co miałyby uzasadniać przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na skarżącego, podczas gdy – pomimo ciężaru dowodu spoczywającego na organach podatkowych – Dyrektor IAS

w Poznaniu nie wykazał ziszczenia się tej przesłanki, co powinno było zostać dostrzeżone przez Sąd;

5) art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ i b/ o.p. w związku z art. 10 i art. 11 ust. 1, ust. 2 p.u.n. przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że w sprawie ziściły się wszystkie przesłanki warunkujące przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na skarżącego, a jednocześnie – skarżący nie wykazał wystąpienia przesłanek egzoneracyjnych, które zwalniałyby go z tej odpowiedzialności, podczas gdy w czasie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu spółki, według ówczesnej wiedzy i przy prawidłowym uwzględnieniu całokształtu okoliczności faktycznych, nie zachodziły podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, a treść późniejszych rozstrzygnięć organów podatkowych dotyczących zobowiązań podatkowych spółki w podatku od towarów i usług nie mogła być znana skarżącemu w czasie członkostwa w zarządzie spółki, co świadczy o braku ewentualnej winy w tym zakresie.

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. skarżący zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie przepisów postępowania, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 133 § 1 oraz art. 134 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 210 § 1 pkt 6, art. 210 § 4, art. 121 § 1 i art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez nieuchylenie decyzji, pomimo instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz niedostrzeżenie przez Sąd, że uzasadnienie decyzji powinno było zawierać informacje o związku pomiędzy sprawą karną skarbową a niewykonaniem zobowiązania objętego decyzją w celu wykazania zasadności działań podjętych w zakresie wszczęcia postępowania przygotowawczego; naruszenie to doprowadziło do błędnego wniosku, że w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki;

2) art. 141 § 4 p.p.s.a. przez brak odniesienia się przez WSA w Poznaniu do argumentów podnoszonych przez skarżącego w zakresie instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sprawie przez wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sposób zaprzeczający celowi i naturze tej regulacji, który nie powinien prowadzić do wystąpienia skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., co utrudnia skarżącemu polemikę z założeniami przyjętymi przez ww. Sąd w tym przedmiocie oraz kontrolę instancyjną wyroku WSA w Poznaniu;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 70 § 4 o.p. przez zaakceptowanie błędnych ustaleń dokonanych przez Dyrektora IAS w Poznaniu w zakresie prawidłowości doręczenia zawiadomienia z 4 stycznia 2017 r. sporządzonego przez Naczelnika (...) US w P. o dokonaniu

zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego spółki prowadzonego przez (...), co doprowadziło do bezpodstawnego przyjęcia, że spółka została skutecznie zawiadomiona o zastosowaniu środka egzekucyjnego, a w konsekwencji podatkowych objętych decyzją;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/, art. 145 § 3 w związku z art. 135, art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 4, art. 70 § 1 i art. 59 ust. 1 pkt 9 o.p., polegające na zaakceptowaniu przez WSA w Poznaniu wadliwego stanowiska organu, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia oraz przerwania biegu terminu przedawnienia (odpowiednio, w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego oraz z zastosowaniem środka egzekucyjnego), co doprowadziło do utrzymania w mocy decyzji wydanej po upływie terminu przedawnienia, podczas gdy decyzja, jak również poprzedzająca ją decyzja pierwszej instancji, powinny być zostać uchylone przez WSA w Poznaniu, a postępowanie podatkowe w sprawie powinno być podlegać umorzeniu w całości jako bezprzedmiotowe z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki;

5) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/, art. 134 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 116 § 1 o.p., art. 10, art. 11 ust. 1 i ust. 2 p.u.n. i art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ o.p., polegające na zaakceptowaniu przez WSA w Poznaniu naruszenia przez Dyrektora IAS w Poznaniu przepisów postępowania przez utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji, w ramach której błędnie przyjęto jakoby w rozpatrywanej sprawie ziściła się przesłanka płynnościowa, o której mowa w art. 11 ust. 1 p.u.n., podczas gdy spółka w okresie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu spółki co do zasady terminowo wykonywała swoje wymagalne zobowiązania pieniężne;

6) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 116 § 1 o.p., art. 10 i art. 11 ust. 1 i ust. 2 p.u.n., polegające na zaakceptowaniu przez WSA w Poznaniu naruszenia przez Dyrektora IAS w Poznaniu prawa materialnego, które polegało na błędnym stwierdzeniu, że w rozpatrywanej sprawie ziściły się wszystkie przesłanki warunkujące przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na skarżącego, a jednocześnie – skarżący nie wykazał wystąpienia przesłanek egzoneracyjnych, które zwalniałyby go z ww. odpowiedzialności, co doprowadziło do utrzymania w mocy błędnego rozstrzygnięcia określającego odpowiedzialność podatkową skarżącego za zaległości podatkowe spółki;

7) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 188, art. 191 i art. 197 o.p. przez zaakceptowanie:

a) niepełnego rozpatrzenia materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie przez Dyrektora IAS w Poznaniu oraz przeprowadzenia wadliwego postępowania dowodowego w zakresie przesłanek warunkujących przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatkowe osoby prawnej na członka zarządu, tj. w odniesieniu do ustalenia bezskuteczności egzekucji wobec spółki

oraz zaistnienia podstaw do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w okresie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu;

b) samodzielnego dokonania ustaleń wymagających wiadomości specjalnych oraz niepowołania biegłego w celu pozyskania opinii dotyczącej sytuacji finansowej spółki w czasie pełnienia funkcji członka zarządu spółki przez skarżącego;

c) bezpodstawnego oddalenia zasadnych wniosków dowodowych skarżącego, dotyczących niewyjaśnionych okoliczności mających znaczenie dla sprawy, co w efekcie miało wpływ na możliwość jednoznacznego wykazania przez skarżącego wystąpienia przesłanek egzoneracyjnych; skutkiem tych naruszeń było błędne ustalenie stanu faktycznego oraz uznanie, że w sprawie doszło do bezskuteczności egzekucji prowadzonej względem spółki, wystąpiły przesłanki ogłoszenia upadłości spółki w czasie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu spółki, a niezłożenie przez skarżącego wniosku o ogłoszenie upadłości spółki było zaniechaniem zawinionym, co w konsekwencji doprowadziło do utrzymania w mocy błędnego rozstrzygnięcia określającego odpowiedzialność skarżącego za zaległości podatkowe spółki;

8) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1 o.p., art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, polegające na oddaleniu skargi, a tym samym zaakceptowaniu rozstrzygnięcia Dyrektora IAS w Poznaniu, wydanego w postępowaniu prowadzonym z naruszeniem zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.) oraz standardów konstytucyjnych, takich jak: konstytucyjne prawo do sądu, a w szczególności do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, co ma bezpośredni wpływ na odpowiedzialność podatkową osoby trzeciej (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), zasada równości wobec prawa i równej ochrony prawa własności (art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji RP), zasada praworządności (art. 7 Konstytucji RP), a także zasada proporcjonalności i urzeczywistniania zasad sprawiedliwości społecznej, wynikające z zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP); w konsekwencji WSA w Poznaniu zaakceptował sprzeczne z wymienionymi zasadami przypisanie skarżącemu odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor IAS w Poznaniu wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 2 lutego 2024 r., III FSK 4259/21, postanowił zawiesić z urzędu postępowanie przed tym Sądem do czasu rozstrzygnięcia pytania prejudycjalnego zawisłego przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zawartym w postanowieniu WSA we Wrocławiu z 25 stycznia 2024 r., I SA/Wr 4/23. Sprawa została zarejestrowana pod sygnaturą C-277/24.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyrokiem z 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24 (ECLI:EU:C:2025:130), rozstrzygnął ww. pytanie prejudycjalne, a zatem ustała przyczyna uzasadniająca zawieszenie postępowania. Z uwagi na powyższe okoliczności Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 128 § 1 pkt 4 w związku z art. 193 p.p.s.a., postanowieniem z 4 kwietnia 2025 r. postanowił podjąć zawieszono postępowanie kasacyjne.

Na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym odbytej 22 sierpnia 2025 r., pełnomocnik skarżącego zajął stanowisko, jak w skardze kasacyjnej oraz w pismach procesowych, jak również powołał się na wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24. Pełnomocnik organu odwoławczego podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zawiera usprawiedliwione podstawy, ponieważ wyrok WSA w Poznaniu nie odpowiada prawu i dlatego skarga kasacyjna podlega uwzględnieniu na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. Sformułowano w niej zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i przepisów postępowania.

Z uwagi na to, że skarżący w dwóch pierwszych zarzutach kasacyjnych kwestionuje skuteczność powołania się przez organy zarówno na przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki z uwagi na zastosowanie środka egzekucyjnego (art. 70 § 4 i art. 70 § 1 w związku z art. 151 § 1 i art. 150 § 4 o.p.), jak i zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki (art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 1 w związku z art. 121 § 1 o.p., art. 2 i art. 7 Konstytucji RP), więc w pierwszej kolejności należy rozpoznać zarzuty skargi kasacyjnej wiążące się z kwestiami przerwania oraz zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Zgodnie z art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, natomiast wg art. 70 § 6 pkt 1 o.p. bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony (pismem z 4 stycznia 2017 r.), jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (pismem z 9 listopada 2017 r.). W przypadku obydwu zawiadomień skierowano je na adres spółki widniejący w KRS, z tym że zamiast „(...)” przesyłki skierowano na adres „(...)”.

Przy czym na potwierdzeniu odbioru zawiadomienia z 9 listopada 2017 r. dla spółki o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe brak jest daty i podpisu osoby doręczającej przesyłkę (k. 331–334 akt adm.). Podjęto

także działania w celu doręczenia tego zawiadomienia na adres prezesa spółki w K., które według organów oraz Sądu pierwszej instancji, zostało doręczone w sposób zastępczy „w trybie administracyjnym” (zob. k. 265, a także k. 229–330 akt adm., z tym że kserokopia potwierdzenia odbioru zawiadomienia znajdująca się w aktach jest nieczytelna). Z uwagi na to, że w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego w dniu 27 października 2017 r. o przestępstwo skarbowe, toczyło się przed Naczelnikiem (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. postępowanie z wniosku spółki o wznowienie postępowania zakończonego decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z 28 września 2016 r., określającą spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług od stycznia do grudnia 2012 r., w którym spółkę reprezentował skarżący w niniejszej sprawie, więc na podstawie art. 70c o.p. zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wysłane zostało na adres tego pełnomocnika. Na potwierdzeniu odbioru tego zawiadomienia w trybie zastępczym także brak jest daty i podpisu osoby doręczającej.

Sąd pierwszej instancji doszedł do wniosku, że wbrew twierdzeniom skargi doszło do skutecznego doręczenia zawiadomienia zarówno o przerwie biegu terminu przedawnienia, jak i o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stwierdził przy tym, że poinformowanie strony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia może nastąpić także w warunkach fikcji doręczenia przesyłki zawierającej tę informację, tj. w trybie art. 150 o.p.

Powyższe stwierdzenia Sądu pierwszej instancji budzą wątpliwości. Po pierwsze, skoro na dwóch ww. zawiadomieniach o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (tj. spółce i pełnomocnikowi) nie było daty i podpisu osoby doręczającej, to brak było podstaw do twierdzenia, że koperty, w których znajdowało się owo zawiadomienie zostały opatrzone podpisami osób podejmujących próbę ich doręczenia, jak również, że mają one walor dokumentu urzędowego i stanowią dowód tego, co zostało w nich stwierdzone, mimo że zawierają powyższe braki na kopercie lub na zwrotnym potwierdzeniu odbioru. Z uwagi na nieczytelność wykonanej kserokopii zawiadomienia o zawieszeniu terminu przedawnienia prezesowi spółki do (...), a także nieskontrolowanie procedury doręczenia zastępczego tej przesyłki urzędowej kierowanej z Polski do K., trudno jest ocenić prawidłowość tego doręczenia.

Prawidłowość doręczenia ww. zawiadomień o przerwie, jak i zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na adres spółki, jest tym bardziej wątpliwa, że już w roku poprzedzającym zarówno wynik kontroli z 28 września 2016 r., jak również decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z 28 września 2016 r., określająca spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług od stycznia do grudnia 2012 r.,

została skierowana na adres prezesa zarządu spółki do K. (i według twierdzeń organu zostały doręczone w trybie zastępczym, choć w aktach nie ma dokumentów potwierdzających to doręczenie).

W ww. wyniku kontroli oraz decyzji Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r. w toku postępowania wyjaśniono, że adres siedziby spółki jest niezgodny z wpisem do KRS (pod adresem: [...], faktycznie nie ma bowiem siedziby spółki, brak jest osób reprezentujących spółkę oraz oznak prowadzenia działalności) i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności przez spółkę, natomiast organ kontroli posiada informację na temat miejsca zamieszkania prezesa spółki S.S. W związku z powyższym, począwszy od 1 stycznia 2016 r. całość korespondencji kierowanej do spółki wysyłana była na adres zamieszkania jej prezesa w K. Korespondencja ta nie była podejmowana, a jej doręczenie następowało „w trybie administracyjnym” (k. 265 akt adm.). Powołano się przy tym na art. 151a § 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.), zgodnie z którym „Jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami”.

Podobnie na adres spółki (oznaczony [...], zamiast [...]), a nie na adres prezesa zarządu zamieszkałego w K., zostało skierowane postanowienie Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w P. z 29 marca 2017 r. o umorzeniu postępowania egzekucyjnego (k. 2 akt adm.), mimo że kilka dni przed jego wydaniem (tj. 24 marca 2017 r.) poborca skarbowy w swoim protokole (k. 26 akt adm.) stwierdził, że „Dnia 24 marca 2017 r. o godzinie 14.30 udałem się do M. sp. z o.o. z siedzibą w P. przy (...), NIP (...). Po przybyciu na miejsce pod ww. adresem zastałem firmę pod nazwą (...). Informacji poborcy udzielił pracownik formy ochroniarskiej (...). Poinformował poborcę, że M. sp. z o.o. nie prowadzi działalności gospodarczej od 3 lat. Firma była obsługiwana przez biuro rachunkowe R., które wynajmowało lokal pod adresem (...) do dnia 10 lipca 2015 r. Tak więc nie ma umowy z tytułu wynajmu pomieszczeń z formą M., gdyż ta wynajmowała pomieszczenie od firmy R. W związku z powyższym czynności egzekucyjnych nie podjąłem, gdyż ww. spółka nie prowadzi działalności gospodarczej pod wskazanym przez wierzyciela adresem. Pod wskazanym adresem nie ma majątku należącego do M. sp. z o.o.”.

Wbrew twierdzeniom WSA w Poznaniu, który z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 191, art. 70 § 4 o.p., zaakceptował w tym względzie stanowisko organów, na obecnym etapie postępowania nie zostało wykazane, że bieg terminu przedawnienia zobowiązań

podatkowych został przerwany wskutek zastosowania w dniu 27 stycznia 2017 r. środka egzekucyjnego. Nie zostało bowiem dotąd wykazane, że ziściła się jedna z przesłanek wymienionych w art. 70 § 4 o.p., nakazująca faktyczne zawiadomienie podatnika o tej okoliczności. Błędne zaadresowanie przesyłki (wysyłanie jej na adres spółki z KRS, a nie na adres prezesa zarządu spółki w K.), zawierającej zawiadomienie o przerwaniu w dniu 27 stycznia 2017 r. tego terminu, wykluczać jednocześnie powinno możliwość przyjęcia tzw. fikcji doręczenia, o której mowa w art. 150 § 4 w związku z art. 151 § 1 o.p. W sytuacji gdy spółka nie została skutecznie poinformowana o zastosowaniu środka egzekucyjnego, nie można było także przyjąć, że mógł zaistnieć skutek w postaci przerwania w dniu 27 stycznia 2017 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Z powyższych względów nie można na tym etapie postępowania przyjąć, że doszło do zastępczego doręczenia spółce zawiadomienia Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w P. z 9 listopada 2017 r. o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Z kolei doręczenie tego zawiadomienia pełnomocnikowi spółki (skarżącemu w niniejszej sprawie) zostało ocenione jako skuteczne doręczenie zastępcze, mimo że na potwierdzeniu odbioru tego zawiadomienia w trybie zastępczym także brak jest daty i podpisu osoby doręczającej. Z uwagi na nieczytelność wykonanej kserokopii zawiadomienia o zawieszeniu terminu przedawnienia prezesowi spółki do K., a także nieskontrolowanie procedury doręczenia zastępczego tej przesyłki urzędowej kierowanej z Polski do K., trudno jest z kolei ocenić prawidłowość tego doręczenia.

Jednocześnie skarżący – niezależnie od kwestii formalnego zawiadomienia spółki o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe na podstawie art. 70c o.p. – powołuje się na naruszenie art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 1 w związku z art. 121 § 1 o.p., art. 2 i art. 7 Konstytucji RP przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na błędnym przyjęciu, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia ww. zobowiązań podatkowych spółki z uwagi na art. 70 § 6 pkt 1 o.p., podczas gdy według okoliczności faktycznych sprawy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło w sposób instrumentalny. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zajmował się jedynie kwestią doręczeń zastępczych ww. zawiadomienia pełnomocnikowi spółki, a także na adres spółki.

W nawiązaniu do tego zarzutu kasacyjnego należy stwierdzić, że Sąd pierwszej instancji winien podjąć działania w celu oceny, czy postępowanie karne skarbowe nie zostało wszczęte dla realizacji głównego celu, jakim jest wykrycie i pociągnięcie do odpowiedzialności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Uwzględnić przy tym należy, że postępowanie zostało wszczęte 27 października 2017 r., a zatem tuż przed upływem terminu przedawnienia

spornych zobowiązań podatkowych za okresy od stycznia do listopada 2012 r. Przez ponad trzy i pół roku toczącego się postępowania podjęte zostały nie-liczne czynności, tj. skarżący został przesłuchany w charakterze z świadka. Jak podaje skarżący, na dzień wniesienia skargi kasacyjnej w niniejszej sprawie, dotyczącej odpowiedzialności skarżącego jako osoby trzeciej za zobowiązania spółki (tj. 17 czerwca 2021 r.), nie podjęto żadnych czynności, które zmierza-łyby do zakończenia prowadzonego postępowania karnego skarbowego.

Z uwagi zatem na to, że według tezy uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267) oraz art. 1–3 p.p.s.a., ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji, więc przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd pierwszej instancji po-dejmie również i w tym zakresie stosowne czynności, żeby ustalić, czy działanie związane z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie sprawy karnej skarbowej miało charakter pozorny (instrumentalny). Dotych-czasowe ustalenia organów nie pozwalają bowiem na przyjęcie, że doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań pod-atkowych spółki, co wskazuje na naruszenie art. 70 § 6 pkt oraz art. 70 § 1 w związku z art. 121 § 1 o.p. art. 2 i 7 Konstytucji RP. Należy stwierdzić, że Sąd pierwszej instancji naruszył również art. 141 § 4 p.p.s.a. przez niepełne uza-sadnienie zaskarżonego wyroku, tj. nieodniesienie się do argumentów podno-szonych przez skarżącego w zakresie instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

W związku z powołaniem się skarżącego na wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24, należy przytoczyć w pierwszej kolejności tezę tego wyroku:

„Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa 2006/112/WE) w związku z art. 325 ust. 1 Trak-tatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2; dalej: TFUE), prawem do obrony i zasadą proporcjonalności należy interpre-tować w ten sposób, że: nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego, bez uszczerbku dla koniecz-ności, by ta osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej po-stępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej mogła skutecznie

podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich”.

Analizując ww. wyrok TSUE należy dojść do wniosku, że w ww. wyroku Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, iż prawo unijne nie stoi na przeszkodzie takiemu ukształtowaniu odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki, jak ma to miejsce w art. 116 o.p., o ile przepis ten jest wykładany w określony sposób. Rodzi to konieczność uwzględnienia też tych orzeczeń w ramach tzw. wykładni prounijnej, co jest jednoznaczne z koniecznością rewizji dotychczasowych poglądów prawnych przyjmowanych na gruncie tego przepisu. Taki trafny wniosek został także sformułowany – już po wydaniu wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny w niniejszej sprawie – w Interpretacji ogólnej nr DTS2.8012.5.2025 Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. w sprawie stosowania art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), Dziennik Urzędowy Ministra Finansów i Gospodarki poz. 10.

Zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie Adjak, członek zarządu w ramach przysługującego mu prawa do obrony powinien posiadać uprawnienie do podnoszenia zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, które zostały dokonane przez organ podatkowy w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki, a na które organ ten powołuje się w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności tego członka zarządu. Analogiczne uprawnienie powinno przysługiwać członkowi zarządu, w przypadku gdy zobowiązanie podatkowe spółki, za które ma on odpowiadać, zostało wykazane w deklaracji podatkowej.

Jednocześnie Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że dla celów zapewnienia prawa członka zarządu do obrony nie jest konieczne, ani zasadne: 1) dopuszczenie go do udziału w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki (co rodziłoby systemowe zagrożenie dla praw i interesów samej spółki jako strony tego postępowania), ani 2) umożliwienie mu zaskarżenia decyzji wymiarowej skierowanej do spółki (decyzja ta uzyskuje charakter ostateczny i podlega ochronie prawnej ze względu na zasadę pewności prawa). Uprawnienie do podnoszenia zarzutów uzależnione jest od tego, czy dany członek zarządu miał już wcześniej faktyczną możliwość podnieść takie zarzuty lub w inny sposób odnieść się do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego spółki, za które ma odpowiadać.

Organ podatkowy ustala podstawę faktyczną odpowiedzialności członka zarządu. Elementami tych ustaleń są istnienie i wysokość zobowiązania

podatkowego. W tym celu, 1) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało określone w skierowanej do spółki decyzji organu podatkowego, jak stało się w niniejszej sprawie, to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć taką decyzję jako dokument urzędowy stanowiący dowód stwierdzonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych (w myśl art. 194 § 1 o.p.); 2) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w deklaracji podatkowej (korekcie), to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego wynikające z takiej deklaracji (korekty) – w myśl art. 21 § 2 o.p.

Zarówno decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, jak i deklaracja podatkowa, cieszą się domniemaniem wiarygodności. Domniemanie to nie wyklucza jednak możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu (np. na zasadzie art. 194 § 3 o.p.). Właśnie w tej płaszczyźnie realizuje się prawo członka zarządu do obrony. Jest więc ono zapewnione, jeżeli tylko w postępowaniu dotyczącym jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki – na podstawie art. 188 o.p. – będzie miał możliwość zgłaszania wniosków dowodowych przeciw ustaleniom faktycznym lub kwalifikacjom prawnym poświadczonym w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, na które powołuje się organ podatkowy. Członek zarządu może, ale nie musi skorzystać z tego uprawnienia.

Członek zarządu nie jest ani uczestnikiem postępowania wymiarowego skierowanego do spółki, ani adresatem wydawanej w takim postępowaniu decyzji. Decyzja wymiarowa stanowi władczą konkretyzację indywidualnych praw i obowiązków – spółki, a nie członka zarządu. Odpowiedzialność solidarna członka zarządu ma charakter odpowiedzialności *in solidum* (odpowiada on z odrębnego tytułu prawnego, aniżeli spółka).

Prowadzi to do konkluzji, że (z jednej strony) decyzja wymiarowa skierowana do spółki nie wiąże organu podatkowego w sprawie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Brak w tym zakresie bezpośredniego związku, gdyż w decyzji tej konkretyzuje się prawa i obowiązki, których podmiotem w żadnym przypadku nie staje się członek zarządu. Związek taki ma charakter jedynie pośredni, tj. poprzez odwołanie do treści tej decyzji (jako okoliczności faktycznej) na potrzeby władczej konkretyzacji praw i obowiązków członka zarządu (zgodnie z zasadą ukonstytuowania jego odpowiedzialności). Z tych samych powodów, uprawnienie członka zarządu do podnoszenia zarzutów nie narusza zasady trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 o.p.). Z drugiej strony, z przedstawionych powodów, skuteczne zakwestionowanie przez członka zarządu ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych poświadczonych w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki

samo w sobie nie przekłada się automatycznie na podważenie samej decyzji, w szczególności nie uzasadnia stwierdzenia jej nieważności, czy wznowienia odnośnego postępowania (związane z tym kwestie należy oceniać osobno na zasadach ogólnych z uwzględnieniem okoliczności dotyczących spółki, a nie członka zarządu).

Uprawnienie członka zarządu do podnoszenia zarzutów, na co wskazuje analiza wyroku TSUE w sprawie Adjak, odnosi się nie tyle do decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, ile do poświadczonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych. Organ podatkowy, ustalając stan faktyczny w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu może (i powinien) z jednej strony odwołać się do ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poczynionych w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki. Nie wiążą one jednak organu podatkowego w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu, ani nie zwalniają go z konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w ramach tej procedury. Z tego powodu, w świetle prawa unijnego, decyzja wymiarowa skierowana do spółki w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu może stanowić jedynie dowód na stwierdzone w niej okoliczności i nie wolno wyłączać w tym zakresie możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu (co miałyby miejsce, gdyby przyznać jej walor wiążącego organu prejurykatu, jak miało to niejednokrotnie miejsce w dotychczasowej praktyce stosowania art. 116 o.p.). Z drugiej strony oznacza to także, że członek zarządu może podnosić zarzuty w sposób zasadny jedynie przeciw tym okolicznościom faktycznym i kwalifikacjom prawnym, które zostały poświadczony w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, a które mają stanowić podstawę jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Nie przysługują mu natomiast zarzuty, które przysługiwałyby w odniesieniu do danej decyzji spółce (np. natury procesowej).

Łącznikiem między postępowaniem wymiarowym prowadzonym wobec spółki, a postępowaniem w sprawie odpowiedzialności członka zarządu jest nie sama decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, lecz poświadczony w niej okoliczności faktyczne i kwalifikacje prawne. Status ten nie ulega zmianie, w przypadku gdy w odniesieniu do decyzji wymiarowej skierowanej do spółki zapadł wyrok sądu administracyjnego.

Jeżeli członkowi zarządu przysługuje prawo do zgłaszania zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poświadczonych w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, to uprawnieniu temu towarzyszy (instrumentalne wobec niego) prawo dostępu członka zarządu do akt postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki, ale tylko w zakresie niezbędnym do umożliwienia członkowi zarządu podważania ustaleń faktycznych i prawnych mających wpływ na określenie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, za które członek zarządu ponosić ma odpowiedzialność.

Skarżący w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich wskazywał na okoliczności, związane z wydaniem decyzji wymiarowej (wymienił je m.in. na s. 35 i 36 uzasadnienia skargi kasacyjnej). Zwrócił uwagę, że wydanie decyzji wymiarowej (tj. decyzji Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r.) w takim a nie innym kształcie wobec spółki, związane było wyłącznie z brakiem aktywności spółki w toku prowadzonych wobec niej czynności kontrolnych (w tym czasie skarżący już od 25 lutego 2013 r. nie pełnił funkcji członka zarządu). Podkreślił, że określając zobowiązanie podatkowe wobec spółki, organ podatkowy przyjął kwoty należnego podatku od towarów i usług, odpowiadające kwotom wskazanym w składanych przez spółkę terminowo deklaracjach podatkowych. Kilka lat później, organ prowadzący postępowanie wymiarowe zakwestionował jednak całość wykazanych kwot podatku naliczonego od towarów i usług, obniżającego podatek należny, z uwagi na nieprzedstawienie przez spółkę na wezwanie organu podatkowego oryginałów faktur VAT stanowiących podstawę odliczenia. Według wiedzy skarżącego, w okresie w którym sprawował on funkcję członka zarządu, spółka dysponowała wszelkimi dokumentami źródłowymi, które pozwalały jej na uwzględnienie w rozliczeniach podatku naliczonego od towarów i usług w wysokościach wykazanych w deklaracjach VAT.

Zwrócił uwagę, że powyższe potwierdza ponadto natychmiastowa jego reakcja po powzięciu wiedzy o wydaniu wobec spółki decyzji wymiarowej. Skarżący nawiązał wówczas kontakt z prezesem zarządu spółki S.S. z K. i rozpoczął gromadzenie dokumentacji źródłowej, która pozwoliłaby w toku wznowionego postępowania kontrolnego na należyte udokumentowanie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług (składając jednocześnie 6 września 2017 r. wniosek o wznowienie postępowania kontrolnego).

Zdaniem skarżącego, Sąd pierwszej instancji (z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1 o.p. i art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji RP) błędnie pominął w swoich rozważaniach wnioski płynące z analizy działań organów podatkowych podjętych w postępowaniu o wznowienie postępowania w sprawie wymiarowej spółki. Okoliczność wznowienia postępowania wymiarowego wobec spółki, ale też sposób jego zakończenia, mają bowiem zasadnicze znaczenie w kontekście oceny zapewnienia w toku przeprowadzonego postępowania systemowych gwarancji takich, jak konstytucyjne prawo do sądu, a w szczególności do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, która ma bezpośredni wpływ na odpowiedzialność podatkową osoby trzeciej (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), zasada równości wobec prawa i równej ochrony prawa własności (art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji RP), zasada praworządności (art. 7 Konstytucji RP), a także zasada proporcjonalności i urzeczywistniania zasad

sprawiedliwości społecznej, wynikające z zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP).

Wypada podzielić ocenę skarżącego, że niejako zasłaniając się ogólnym sformułowaniem, zgodnie z którym zasadność, wymagalność i wykonalność zobowiązania samego podatnika nie podlega rozstrzygnięciu w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, w sytuacji gdy wymiar tego podatku określony został w ramach decyzji ostatecznie kształtującej zobowiązanie podatkowe podatnika, WSA w Poznaniu zaniechał zbadania, czy działające w sprawie organy podatkowe sprostały wyżej wymienionym standardom, czy też wystąpiły przeciwko nim, naruszając jednocześnie zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Skarżący – co podkreślił także w skardze kasacyjnej – nie oczekiwał bowiem w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania spółki od Sądu pierwszej instancji formalnego i trwałego rozstrzygnięcia kwestii wysokości zobowiązania podatkowego spółki. Powołanie się w skardze na okoliczności związane z wznowieniem, a następnie umorzeniem postępowania wymiarowego miało umożliwić WSA w Poznaniu uwzględnienie wszystkich istotnych okoliczności, które wpłynęły na sytuację prawną skarżącego w sprawie dotyczącej jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej za zobowiązania spółki, a które powinny były zostać zbadane w toku prowadzonej przez ten Sąd kontroli legalności działalności organów podatkowych.

Nie można zaakceptować w tym zakresie twierdzenia WSA w Poznaniu jakoby w okolicznościach sprawy, w sytuacji gdy w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności skarżącego jako osoby trzeciej nie umożliwiono kwestionowania przez członka zarządu ustaleń organu podatkowego dotyczących wysokości i istnienia zaległości podatkowej spółki, za którą ma on odpowiadać, to nie można twierdzić, że samo wznowienie postępowania na podstawie nowych faktów i dowodów, zakończonego wydaniem ostatecznej decyzji podatkowej, określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółce do czasu uchylecia lub zmiany tej decyzji ostatecznej, nie było okolicznością rzutującą na postępowanie prowadzone na podstawie art. 116 § 1 o.p., skoro warunkiem koniecznym odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych jest na tej podstawie prawnej istnienie owych zaległości podatkowych.

Na zasadniczy wpływ rozstrzygnięcia w postępowaniu wznowieniowym wskazuje znajdująca się w aktach korespondencja wymieniana pomiędzy organami podatkowymi, a także między organami a skarżącym jako pełnomocnikiem spółki:

a) w której jako argument przemawiający za przedłużeniem terminu do załatwienia sprawy podawano, że przed zakończeniem wznowionego

postępowania kontrolnego niemożliwe jest podjęcie prawidłowego i zgodnego z obowiązującym prawem rozstrzygnięcia w przedmiocie odpowiedzialności subsydiarnej członka zarządu;

b) w korespondencji tej wyraźnie artykułowano także prawdopodobieństwo zmiany wysokości zobowiązań podatkowych, określonych decyzją Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r.

Sąd pierwszej instancji wadliwie przy tym uznał, że nie zachodzi przesłanka do zawieszenia postępowania dotyczącego odpowiedzialności osób trzecich, mimo że taką przesłankę stanowi art. 201 § 1 pkt 2 o.p., na podstawie którego „Organ podatkowy zawiesza postępowanie, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd”. Skuteczne wznowienie postępowania kontrolnego wobec spółki na podstawie wniosku skierowanego w jej imieniu przez skarżącego, działającego jako pełnomocnik spółki, świadczy o wystąpieniu w sprawie przesłanek z art. 240 § 1 pkt 5 o.p., powołanej jako podstawa wznowienia. W oparciu o art. 216 i art. 246 § 1 o.p. doszło również do wstrzymania wykonania decyzji Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r. postanowieniem Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. z 8 września 2017 r. W uzasadnieniu tego postanowienia stwierdzono, że czyni się to z uwagi na prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania (k. 246–247 akt adm.).

Jednocześnie przez trzy lata w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności skarżącego jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki, Dyrektor IAS w Poznaniu co pół roku informował skarżącego o przedłużeniu terminu do zakończenia tego postępowania (zob. postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 8 listopada 2017 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 31 stycznia 2018 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 31 stycznia 2018 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 31 lipca 2018 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 30 lipca 2018 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 31 grudnia 2018 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 28 grudnia 2018 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 28 czerwca 2019 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 25 czerwca 2019 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 31 grudnia 2019 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 23 grudnia 2019 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 30 czerwca 2020 r.; postanowienie Dyrektora IAS w Poznaniu z 19 sierpnia 2020 r. o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy na dzień 31 grudnia 2020 r.). Argumentował jednocześnie, że czyni tak z uwagi na uzyskane informacje, iż we wznowionym postanowieniem z 6 września 2017 r. przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. postępowaniu, zakończonym decyzją ostateczną Dyrektora

UKS w Z. z 28 września 2016 r., wymagana jest weryfikacja złożonych przez spółkę faktur (jednocześnie nie wyjaśniając na czym ta weryfikacja miałyby polegać i dlaczego trawa tyle czasu), na co powoływał się skarżący w postępowaniu dotyczącym jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki, co czyni do tego czasu niemożliwym zakończenie prawidłowego i zgodnego z obowiązującym prawem postępowania w przedmiocie odpowiedzialności skarżącego jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki.

Prowadzący wznowione postępowanie organ podatkowy, tj. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G., między innymi w piśmie z 21 maja 2018 r. do Dyrektora IAS w Poznaniu stwierdził, że z uwagi na przedłożenie wraz z wnioskiem o wznowienie postępowania wymiarowego zakończonego decyzją Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r. części dokumentacji księgowej spółki, a następnie przy pismach z 28 września 2017 r., 4 października 2017 r., 27 października 2017 r., 2 listopada 2017 r., 7 listopada 2017 r. oraz 30 listopada 2017 r. w większości brakujących dokumentów źródłowych, trwa ich weryfikacja, w tym m.in. o informacje i dokumenty posiadane przez inne organy podatkowe. W sprawie oczekuje się również na wynik czynności przeprowadzonych w toku postępowania przygotowawczego (zob. np. pismo tegoż organu podatkowego – k. 265 akt adm.).

Proces gromadzenia dokumentacji źródłowej przez skarżącego – działającego jako pełnomocnik spółki i weryfikacji tej dokumentacji przez organ podatkowy – został przerwany w związku z zakończeniem postępowania wznowieniowego decyzją umarzającą postępowanie wznowieniowe z 12 sierpnia 2020 r., wydaną przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w G. Jako uzasadnienie powyższego rozstrzygnięcia wskazano postanowienie Sądu Rejonowego (...) w P. (...), w którym orzeczono o rozwiązaniu spółki bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego i wykreśleniu spółki z rejestru. O fakcie tym skarżący – będąc jeszcze wówczas pełnomocnikiem spółki – został poinformowany pismem z 12 sierpnia 2020 r.

Słusznie skarżący wskazuje, że działanie Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) (w okresie objętym kontrolą był to właściwy miejscowo dla spółki organ podatkowy za okresy od stycznia do listopada 2012 r.; organem właściwym miejscowo dla spółki za grudzień 2012 r. był Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w P.), który z urzędu wystąpił do sądu rejestrowego spółki z wnioskiem o wykreślenie spółki z rejestru, było bezpośrednim skutkiem zamknięcia dla spółki jedynej drogi procesowej, w ramach której mogłaby skutecznie dowodzić prawidłowości rozliczeń spółki, za które miał następnie sam odpowiadać skarżący jako osoba trzecia. Tym samym, zwłaszcza w świetle późniejszych ocen WSA w Poznaniu, który zaniechał analizy okoliczności związanych z wznowieniem

postępowania wymiarowego, spółce i skarżącemu zablokowana została jedyna realna droga dochodzenia swoich praw. Skarżącemu nie zamierzano bowiem umożliwić kwestionowania przez niego jako członka zarządu ustaleń organu podatkowego dotyczących wysokości i istnienia zaległości podatkowej spółki, za którą ma on odpowiadać.

Należy zarazem podkreślić, że postępowanie wznowieniowe nie zakończyło się rozstrzygnięciem, które przesądzałoby o braku podstaw do uchylenia decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki. Organ podatkowy w ogóle nie rozstrzygnął merytorycznie co do zasadności wznowienia postępowania. Tymczasem, decyzja wymiarowa wydana w sprawie spółki – na co wskazywały organy podatkowe – prawdopodobnie została uchylona – chociażby w celu ponownego rozpatrzenia przez organ istoty sprawy. Na ten fakt wskazuje również np. znajdująca się na karcie 258 akt administracyjnych notatka sporządzona przez pracowników (...) z 29 stycznia 2018 r., w której w końcowej części wskazano, że kwota orzeczona decyzją ostateczną Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r., ulegnie zmianie. Dowody przedstawione w załączeniu do wniosku o wznowienie postępowania oraz gromadzone następnie w jego przebiegu posiadały przymiot istotności, tj. mogły one mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie (oparte na nieprzedstawieniu przez spółkę odpowiedniej dokumentacji). Skoro przyczyną wydania ostatecznej decyzji Dyrektora UKS w Z. z 28 września 2016 r., określającej wobec spółki zobowiązanie podatkowe, było nieprzedstawienie przez spółkę oryginałów faktur VAT dokumentujących prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług, to przedstawienie przez spółkę w postępowaniu wznowieniowym tych dokumentów źródłowych mogło prowadzić do uchylenia decyzji wymiarowej lub co najmniej określenia zobowiązania podatkowego spółki w niższej wysokości niż wskazana w ostatecznej decyzji.

W takiej sytuacji postawić można pytania, które sformułował skarżący w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, tj. jakie faktyczne możliwości działania miał skarżący, aby uniknąć poniesienia subsydiarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, której pozostawał członkiem zarządu kilka lat wcześniej? Jakie jeszcze działania mógł podjąć, aby jego sprawa została osądzona, w sytuacji gdy zostało wznowione przez spółkę postępowanie wymiarowe. Umorzenie postępowania wznowieniowego spowodowane było działaniem organów podatkowych, co do których nie miał świadomości, ani na które nie miał wpływu.

Wydaje się zasadne przekonanie skarżącego, że zaskarżone rozstrzygnięcie nie odpowiada prawu. W świetle zasady praworządności oraz proporcjonalności, nieuprawnione jest ponoszenie przez skarżącego odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki, których wysokość w sposób

niewątpliwy nie została ustalona. Mając na uwadze prawo do sądu oraz równej ochrony prawa własności, nie istnieje zasadne wyjaśnienie dla sytuacji, w której w wyniku działań organów władzy publicznej, zamknięta została jedyna ścieżka, na której skarżący – do czasu wydania wyroku w sprawie Adjak – mógł liczyć na zmianę wysokości określonego zobowiązania podatkowego. Nie do pogodzenia z zasadą praworządności, równości i sprawiedliwości społecznej jest fakt, że skarżący miałyby zostać obciążony odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki zasadniczo z tego powodu, że spółka pozostawała bierna na wezwania organu po co najmniej 3 latach od okresu, w którym skarżący pełnił funkcję członka zarządu tej spółki.

Z uwagi na przyczynę uchylenia tego wyroku, tj.: a) niewyjaśnienie kwestii doręczeń mających wpływ na przerwę lub zwieszenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych spółki, za które przeniesiono odpowiedzialność na skarżącego jako osobę trzecią; b) nieustalenie, czy działanie związane z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie sprawy karnej skarbowej miało charakter pozorny (instrumentalny); c) nieustalenie czy w świetle wyroku TSUE w sprawie Adjak, zgodnie jego treści skarżącemu jako osobie trzeciej, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej (spółki z o.o.), w toku prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, umożliwiono skuteczne podważenie ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy (organ kontroli), Naczelny Sąd Administracyjny za przedwczesne uznał odnoszenie się do pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej.

Podsumowując dotychczasowy zakres rozważań należy stwierdzić, że:

1) w świetle wyroku TSUE w sprawie Adjak uniemożliwienie skutecznego podważenia przez osobę trzecią (byłego członka zarządu spółki) w postępowaniu w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 116 § 1 o.p. w sprawie jego odpowiedzialności jako członka zarządu, ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy w postępowaniu określającym zobowiązanie podatkowe spółce jest działaniem sprzecznym z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE, prawem do obrony i zasadą proporcjonalności;

2) teza wyroku TSUE w sprawie Adjak może być realizowana na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE, prawem do obrony i zasadą proporcjonalności, także w ten sposób, że podważenie przez osobę trzecią (byłego członka zarządu spółki) w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 116 § 1 o.p. ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organ podatkowy w ramach postępowania określającego zobowiązanie podatkowe spółce, w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej

postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej, możliwe będzie przez powołanie się przez byłego członka zarządu w swoich zarzutach na kwestionowanie tychże ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych przez spółkę w postępowaniu z jej wniosku o wznowienie postępowania określającego zobowiązanie podatkowe spółce.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok w całości. O kosztach postępowania kasacyjnego postanowił stosownie do art. 203 pkt 1 p.p.s.a. w związku z art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a.

39

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 9 września 2025 r.
(I FSK 524/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Marek Kołaczek, NSA Ryszard Pęk

Podstawę opodatkowania, w przypadku o którym mowa w art. 29a ust. 1b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.) z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, stanowi odpowiadająca cenie nabytych towarów lub usług część wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami, bez względu na to, czy nabywca ma możliwość realizacji tego bonu w zakresie jego niewykorzystanej wartości.

Naczelny Sąd Administracyjny **o d d a l i ł** na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 października 2020 r. w sprawie ze skargi C. sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji

Skarbowej z dnia 10 września 2019 r. nr 0114-KDIP1-3.4012.233.2019.2.ISK w przedmiocie podatku od towarów i usług.

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

Zaskarżonym wyrokiem z 20 października 2020 r., III SA/Wa 2548/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA, Sąd pierwszej instancji), uwzględnił skargę C. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka, skarżąca, wnioskodawca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS, organ interpretacyjny) z 10 września 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług w związku z czym w punkcie pierwszym uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną oraz w punkcie drugim rozstrzygnął o kosztach postępowania sądowego.

Wnioskodawca wystąpił o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie określenia podstawy opodatkowania w przypadku zapłaty za towar lub usługę bonem.

We wniosku przedstawiono stan faktyczny i zdarzenie przyszłe, z którego wynikało, że spółka jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży detalicznej towarów na terytorium Polski. Wnioskodawca dokonuje sprzedaży detalicznej przede wszystkim na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej. W celu zachęcenia klientów do dokonywania zakupów w sklepach spółki, podejmuje ona różnego rodzaju działania promocyjne zmierzające do zwiększenia wolumenu sprzedaży, a co za tym idzie własnych przychodów. Działania te polegają, między innym, na emitowaniu bonów z logo spółki o określonej wartości nominalnej, przy pomocy których klienci mają możliwość dokonania zapłaty za towary i usługi zakupione w sieci sklepów spółki. Bony uprawniają ich posiadaczy do nabycia różnego rodzaju świadczeń – towarów i usług – w sklepach spółki, które mogą podlegać opodatkowaniu w oparciu o różne stawki VAT. Bony są wystawiane na okaziciela, tj. spółka honoruje bony przedstawione w celu zapłaty przez okaziciela (bony nie identyfikują osoby uprawnionej).

Nabyte odpłatnie bony nie mogą być wymieniane przez klienta na gotówkę. Klient jest uprawniony do nabycia towarów/usług do wartości nominalnej otrzymanego bonu. Ewidencja obrotu i kwot podatku należnego z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej prowadzona jest przy zastosowaniu przez spółkę kas rejestrujących. Wszystkie transakcje tego typu są dokumentowane za pomocą paragonów fiskalnych. Co do zasady, spółka nie wystawia faktur nabywcom indywidualnym, chyba że takiego dokumentu zażąda klient.

W przypadku sprzedaży towarów/usług, za które klienci realizują płatność za pomocą bonów, na paragonie fiskalnym każdorazowo zawarta jest informacja, jaka część należności została uregulowana z użyciem bonu. Jednocześnie, dzięki stosowanemu przez spółkę elektronicznemu systemowi przechowywania danych i zważywszy na to, iż każdy bon jest oznaczony indywidualnym numerem, wnioskodawca ma możliwość przyporządkowania konkretnych bonów do określonych transakcji sprzedaży towarów/usług. Spółka posiada zatem informacje pozwalające na wskazanie transakcji, w odniesieniu do których uregulowanie należności nastąpiło z wykorzystaniem bonu (nabytego odpłatnie). Zdarzają się sytuacje, w których bony nabyte odpłatnie są wykorzystywane przez klientów do opłacenia świadczenia o wartości mniejszej niż wartość nominalna bonu, np. klient dokonuje zapłaty za towar lub usługę wartę 48 zł brutto za pomocą bonu wystawionego na wartość nominalną 50 zł brutto. W efekcie zrealizowania takiej transakcji, różnica między wartością nominalną bonu, a kwotą należną od klienta, zgodnie z regulaminem, nie jest zwracana – spółka różnicę tę zatrzymuje. Wniosek dotyczy bonów, które są emitowane od 1 stycznia 2019 r.

Spółka uzupełniając wniosek, podała też, że zapisy regulaminu dotyczącego realizacji bonów nie wskazują, że w przypadku opłacenia świadczenia (towaru lub usługi) o wartości mniejszej niż wartość nominalna bonu, różnicę między wartością nominalną bonu, a kwotą należną od klienta, którą zatrzymuje wnioskodawca, należy uznać za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług na rzecz klienta. Kwota stanowiąca różnicę między wartością nominalną bonu, a ceną sprzedaży brutto, zatrzymana przez wnioskodawcę, nie stanowi bowiem wynagrodzenia za żadną usługę świadczoną przez wnioskodawcę. W szczególności, niezrealizowana część bonu nie jest usługą gotowości do realizacji dostawy towarów/świadczenia usług.

Spółka wyjaśniła, że regulamin dotyczący realizacji bonów nie zawiera innych postanowień odnoszących się do kwoty stanowiącej różnicę między wartością nominalną bonu, a kwotą należną od klienta, która jest zatrzymywana przez spółkę w przypadku opłacenia świadczenia o wartości mniejszej niż wartość nominalna bonu. Dodatkowo, że w regulaminie dotyczącym realizacji bonów wskazano, że „w przypadku zapłaty bonami kwoty mniejszej od wartości nominalnej bonu, (...) nie będzie zwracał różnicy.”

W związku z powyższym opisem spółka wniosła o potwierdzenie swojego stanowiska, zgodnie z którym, w sytuacji gdy bony nabyte odpłatnie są wykorzystywane przez klientów do opłacenia towarów lub usług o cenie sprzedaży brutto mniejszej niż wartość nominalna bonu/bonów (tj. gdy klient dokonuje zapłaty wyłącznie z wykorzystaniem bonu/bonów, których suma wartości nominalnej jest wyższa niż cena sprzedaży brutto towarów lub usług), podstawę

opodatkowania VAT stanowi cena brutto sprzedanych towarów i usług, tj. kwota faktycznie zapłacona za bony, pomniejszona o wartość bonu niezrealizowaną przez klienta, oraz pomniejszona o kwotę podatku należnego związanego ze sprzedanymi towarami lub usługami.

W ocenie wnioskodawcy, sprzedawane przez niego bony spełniają definicję bonu zawartą w art. 2 pkt 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106; dalej: u.p.t.u.). Skarżąca stwierdziła, że bony o których mowa we wniosku, powinny zostać uznane za bony różnego przeznaczenia. Bony te bowiem mogą zostać wymienione na różnego rodzaju towary i usługi opodatkowane różnymi stawkami VAT, np. 5%, 8% czy też 23%. W związku z tym, nie jest możliwe, na moment emisji bonu, tj. wprowadzenia bonu do obrotu określenie kwoty podatku należnego z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług. Kwota ta będzie znana dopiero w momencie realizacji bonu. Wnioskodawca zaznaczył, że jest emitentem bonów, które następnie są przez niego akceptowane jako forma zapłaty. W związku z tym posiada on informacje dotyczące wysokości wynagrodzenia zapłaconego za bony. W konsekwencji zatem, w przedmiotowej sytuacji zastosowanie powinien znaleźć art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u., tj. podstawę opodatkowania powinna stanowić odpowiednia część wynagrodzenia zapłaconego za bon, pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami.

Wnioskodawca podkreślił, że w odniesieniu do niezrealizowanej części bonu, spółka nie świadczy na rzecz klienta usługi gotowości do realizacji dostawy towarów/świadczenia usług, która powinna podlegać VAT. Niezrealizowana kwota bonu nie może już zostać „użyta” przez klienta do zapłaty za towary lub usługi nabyte w sklepach wnioskodawcy. Wnioskodawca, w części w jakiej bon nie został zrealizowany, nie jest zobowiązany do zapewnienia ciągłej gotowości do udzielenia w odpowiednim momencie świadczenia wymaganego przez klienta. Tym samym, niewykorzystana przez klienta kwota bonu nie stanowi wynagrodzenia, które podlega opodatkowaniu VAT. W tym zakresie nie powstanie zatem obowiązek podatkowy w VAT z tytułu jakichkolwiek czynności.

W interpretacji indywidualnej z 10 września 2019 r. Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Odnosząc się do określenia podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę zakupionym bonem różnego przeznaczenia (MPV; ang. *multi purpose voucher*) o wartości większej niż cena nabywanego towaru lub usługi, gdzie różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną od klienta, zgodnie z regulaminem, nie jest klientowi zwracana, Dyrektor KIS uznał, że dochodzi do zrealizowania danego bonu w całości.

Powyższe wynika z faktu, że klient (posiadacz bonu) ma możliwość dokonania zakupów towarów lub usług o wartości równej kwocie nominalnej bonu, jak również w kwocie niższej, przy czym (o czym klient jest informowany) w przypadku dokonania ww. zakupu o wartości niższej niż wartość nominalna bonu, nie ma on możliwości realizacji niewykorzystanej części bonu w późniejszym terminie. Tym samym klient w momencie realizacji bonu posiada wiedzę, że niewykorzystana kwota bonu nie zostanie mu zwrócona, jak również nie ma możliwości dokonania kolejnego zakupu z użyciem tego bonu i wykorzystania pozostałej kwoty bonu. W konsekwencji organ uznał, że klient kupując towar lub usługę, za którą dokonuje płatności bonem MPV, zgadza się na warunki zawarte w regulaminie, a tym samym zgadza się na zapłatę za towar lub usługę w kwocie wyższej niż faktyczna cena tj. w kwocie wartości danego bonu MPV.

Z uwagi na to, że to wnioskodawca jest emitentem przedmiotowych bonów MPV i posiada informacje o wysokości wynagrodzenia zapłaconego za bon, to przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT zastosowanie znajdzie art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u., tj. za podstawę opodatkowania w odniesieniu do tego przedmiotowego bonu MPV należy przyjąć kwotę wynagrodzenia zapłaconego za ten bon przez klienta (w tym konkretnym przypadku wartość nominalną bonu), pomniejszoną o kwotę podatku VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami z całej kwoty zrealizowanego bonu MPV.

Sąd pierwszej instancji doszedł natomiast do przekonania, że skarga zasługiwała na uwzględnienie.

W przekonaniu Sądu, nie można przyznać racji organowi, że podstawa opodatkowania w odniesieniu do bonów wyemitowanych przez skarżącą, gdy posłużyły one do zapłaty za towary i usługi o cenie sprzedaży brutto niższej niż wartość nominalna bonów, powinna zostać ustalona w oparciu o art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u. Przepis art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u. dotyczy bowiem ustalenia podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia (MPV) realizowany w całości i jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon (MPV), pomniejszonemu o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. Wskazując powyższy przepis, Dyrektor KIS oparł się na błędnym założeniu, że bony, w sytuacji o której mowa we wniosku, są realizowane przez klientów w całości; że klient nie ma możliwości realizacji niewykorzystanej części bonu w późniejszym terminie (pozostała kwota stanowiąca różnicę między ceną sprzedaży brutto a wartością nominalną bonu, nie zostanie mu bowiem zwrócona, ani nie będzie mógł jej wymienić na towary/usługi w przyszłości), i w konsekwencji, jak wskazał organ, uznać należy,

że klient kupując towar lub usługę, za którą dokonuje płatności bonem MPV zgadza się na warunki zawarte w regulaminie, a tym samym zgadza się na zapłatę za towar lub usługę w kwocie wyższej niż faktyczna cena, tj. w kwocie wartości danego bonu (MPV).

W ocenie Sądu, tego rodzaju wnioski wyprowadzone przez organ interpretacyjny są błędne. Z opisu wniosku wynika bowiem, że regulamin wykorzystania bonów nie zawiera zapisów, które uprawniałyby do takiego wniosku. Mianowicie regulamin nie stanowi, że niewykorzystana część bonów podwyższa cenę towarów/usług nabytych przez klientów. Z regulaminu tego wynika jedynie, że klient w żaden sposób nie będzie mógł odzyskać niewykorzystanej kwoty bonu. Klient ma pełną swobodę dysponowania kwotą wskazaną na bonie, jako że może, w zależności od własnej decyzji wykorzystać bon w całości albo w części lub w ogóle nie korzystać z bonu. Dyrektor KIS błędnie uznał, że klient godzi się na zakup towaru/usługi za kwotę wyższą niż faktyczna cena towaru/usługi, to z kolei doprowadziło organ do błędnego wniosku, że bony, w sytuacji opisanej we wniosku, zostają zrealizowane w całości, a tym samym, że podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona na podstawie art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u.

W przekonaniu Sądu, w sytuacji gdy bony wielokrotnego przeznaczenia nabyte odpłatnie są wykorzystywane przez klientów do opłacenia zakupu towarów lub usług o cenie sprzedaży brutto mniejszej niż wartość nominalna bonu, a zatem gdy klient dokonuje zapłaty wyłącznie z wykorzystaniem bonu o wartości nominalnej wyższej niż cena sprzedaży brutto towarów lub usług, podstawę opodatkowania VAT stanowi cena brutto sprzedanych towarów i usług, tj. kwota faktycznie zapłacona za bony, pomniejszona o wartość bonu niewykorzystaną przez klienta, oraz pomniejszona o kwotę podatku należnego związanego ze sprzedanymi towarami lub usługami.

Nieprawidłowa jest zatem konkluzja organu, że podstawa opodatkowania, w sytuacji gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę bonem o wartości większej niż cena brutto nabywanego towaru lub usługi, a różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną z tytułu sprzedaży nie jest klientowi zwracana, powinna być ustalana, tak jak w przypadku zrealizowania bonu w całości. Takie stwierdzenie stanowi naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.p.t.u., gdyż powoduje konieczność opodatkowania płatności niestanowiącej zapłaty za dostawę towarów lub świadczenie usług podlegających VAT.

W ocenie Sądu, w sprawie naruszone zostały także przepisy postępowania, mianowicie art. 14c § 1 i § 2 oraz art. 120, art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.) poprzez wadliwe uzasadnienie interpretacji,

polegające na braku dokładnego i rzetelnego wyjaśnienia stanowiska organu. W istocie spółka nie otrzymała rzetelnej odpowiedzi na pytanie, na jakich zasadach powinna zostać ustalona podstawa opodatkowania VAT, w sytuacji gdy płatność za towary i usługi nastąpiła z wykorzystaniem bonu o wartości nominalnej wyższej niż cena brutto nabywanych za ten bon towarów lub usług. W ocenie Sądu, Dyrektor KIS w wydanej interpretacji naruszył również art. 14b § 1 i art. 14b § 2 o.p. z uwagi na to, że organ wydając interpretację wyszedł poza ramy przedstawionego opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego.

W tym stanie rzeczy na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.), Sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Dyrektor KIS złożył skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji, w której zaskarżył ten wyrok w całości.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego tj.: art. 29a ust. 1a pkt 1 w zw. z art. 29a ust. 1b pkt 1 i art. 5 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), poprzez ich błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu przez Sąd *a quo*, że za podstawę opodatkowania VAT w odniesieniu do bonów wyemitowanych przez skarżącą, gdy służą one do zapłaty za towary i usługi w cenie sprzedaży brutto niższej niż wartość nominalna bonu, należy przyjąć cenę brutto sprzedanych towarów i usług, tj. kwotę faktycznie zapłaconą za bony, pomniejszoną o wartość bonu niewykorzystaną przez klienta, oraz pomniejszoną o kwotę podatku należnego związanego ze sprzedanymi towarami lub usługami, podczas gdy prawidłowa wykładnia winna skutkować przyjęciem, iż za podstawę opodatkowania VAT rzeczonych bonów należy uznać kwotę wynagrodzenia zapłaconego za ten bon przez klienta, tj. wartość nominalną bonu, pomniejszoną o kwotę podatku należnego związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami tj. w sytuacji, gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę bonem o wartości większej niż cena brutto nabywanego towaru lub usługi, a różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną z tytułu sprzedaży nie jest klientowi zwracana, podstawa opodatkowania VAT powinna być ustalana, tak jak w przypadku zrealizowania bonu w całości, a nie tak jak przyjmuje Sąd *a quo*, że niezrealizowana kwota bonu MPV, którą spółka zatrzymuje i traktuje jako przychód w podatku dochodowym od osób prawnych, nie podlega opodatkowaniu VAT;

II. przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy tj.: art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2, a także art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p. poprzez

niezasadne uchylenie zaskarżonej interpretacji, na skutek przyjęcia, że organ w wydanej interpretacji nie odniósł się w sposób należyty do przedstawionego opisu sprawy i swoje uzasadnienie ograniczył jedynie do informacji, iż podstawa opodatkowania winna być ustalona na podstawie art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u., bez wskazania jaka stawka winna zostać zastosowana do różnicy między kwotą nominalną bonu a wartością brutto towarów i usług nabytych przez klienta, czym zdaniem Sądu *a quo* nie wskazał prawidłowego stanowiska w sprawie, jak również poprzez naruszenie przepisów postępowania polegających na modyfikacji stanu faktycznego i przyjęcie założenia, że klient zgadza się na podwyższenie ceny za nabywane towary i usługi w zamian za bon, w sytuacji gdy organ wydał interpretację odpowiadającą prawu, w tym zawierającą ocenę stanowiska skarżącej wraz z podaniem uzasadnienia prawnego, w którym wskazał stan prawny mający zastosowanie w niniejszej sprawie, odniósł się do problemu zakreślonego pytaniem podatnika oraz wskazał przyczyny, dla których dokonał danej wykładni przepisów prawa materialnego w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem VAT, która zakłada, że w sytuacji, gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę bonem o wartości większej niż cena brutto nabywanego towaru lub usługi, a różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną z tytułu sprzedaży nie jest klientowi zwracana, podstawa opodatkowania VAT powinna być ustalana, tak jak w przypadku zrealizowania bonu w całości, czym nie naruszył stanu faktycznego lecz dokonał prawnie dopuszczalnej wykładni w zgodzie z art. 14c § 1 i § 2 o.p. z poszanowaniem rudymenarnych zasad postępowania podatkowego mających zastosowanie w postępowaniu interpretacyjnym.

W konsekwencji organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy poprzez oddalenie skargi oraz o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie i zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Spółka nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną organu.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Nie jest zasadny zarzut naruszenia art. 29a ust. 1a pkt 1 w zw. z art. 29a ust. 1b pkt 1 i art. 5 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.p.t.u., w ramach którego skarżący organ podnosi, że w sytuacji gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę bonem o wartości większej niż cena brutto nabywanego towaru lub usługi, a różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną z tytułu sprzedaży nie jest klientowi zwracana, podstawa opodatkowania VAT powinna być ustalana, tak jak w przypadku zrealizowania bonu w całości, a nie tak jak przyjmuje Sąd, że niezrealizowana kwota bonu MPV,

którą spółka zatrzymuje i traktuje jako przychód w podatku dochodowym od osób prawnych, nie podlega opodatkowaniu VAT.

W istocie spór w tej sprawie odnośnie tego, czy do opodatkowania płatnością bonem świadczenia o wartości mniejszej niż wartość nominalna bonu, znajdzie zastosowanie art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u. (jak twierdzi organ) czy art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u. (jak uznał Sąd podzielając stanowisko skarżącej), sprowadza się do odpowiedzi, czy w takim przypadku mamy do czynienia ze zrealizowaniem bonu w całości (według poglądu organu) czy w części (według skarżącej i Sądu).

Bon w regulacji VAT jest specyficznym środkiem płatniczym za towary lub usługi.

W tej sytuacji zawarte w art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u. oraz art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u. sformułowania o realizacji bonu w całości lub w części odnoszą się do tej roli bonu, tzn. jako środka płatniczego za towary lub usługi. Jeżeli zatem w art. 29a ust. 1a pkt 1 u.p.t.u. mowa jest o realizacji bonu różnego przeznaczenia w całości, oznacza to, że wynagrodzenie zapłacone za ten bon różnego przeznaczenia stanowi w całości równowartość nabytego towaru lub usługi (brutto).

Natomiast jeżeli w art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u. mowa jest o realizacji bonu różnego przeznaczenia w części, oznacza to, że równowartość nabytego towaru lub usługi (brutto) stanowi część wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia.

Z powyższego wynika jednoznacznie, że jeżeli równowartość nabytego towaru lub usługi (brutto) stanowi część wynagrodzenia zapłaconego za bon różnego przeznaczenia, to ta część tego wynagrodzenia opowiadająca tej równowartości pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami stanowi podstawę opodatkowania.

Nie można zatem zgodzić się ze skarżącym organem, że w przypadku określenia w spornym przypadku podstawy opodatkowania nie należy odnosić się to „wykorzystania kwot” bonu, lecz zrealizowania bonu w całości jako instrumentu przyjmowanego przez sprzedawcę jako wynagrodzenie.

Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1; dalej: dyrektywa 2006/112/WE) zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług. VAT, obliczony jest od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi.

Opodatkowaniu VAT podlega zatem dostawa towarów i usług podatkiem proporcjonalnym do ceny towarów i usług. Fakt, że nabywca płaci za nabyte

towary lub usługi bonem różnego przeznaczenia o wartości wyższej od ceny nabytych towarów i usług nie powoduje, że opodatkowanie tych towarów i usług należy odnosić do wartości nominalnej tego bonu jako instrumentu przyjmowanego przez sprzedawcę jako wynagrodzenie, a nie do ich ceny. Taki pogląd organu nie znajduje żadnego oparcia normatywnego, w szczególności nie daje podstaw do uznania, że w takim przypadku ma miejsce dostawa towarów lub świadczenie usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości. Fakt, że nabywca towaru lub usługi przy jego płatności posługuje się instrumentem w postaci bonu różnego przeznaczenia o wartości wyższej od ceny nabytych towarów i usług, mając świadomość, że różnicy tej już nie spożytkuje, nie powoduje bowiem, że forma tej płatności skutkuje podniesieniem ceny nabytych towarów i usług do wartości nominalnej bonu i powoduje, że realizacja bonu następuje w całości.

Nie jest trafny pogląd skarżącego organu, że art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u. może znaleźć zastosowanie jedynie w sytuacji kiedy bon różnego przeznaczenia jest realizowany częściowo, a w pozostałej części termin ważności bonu pozostaje zachowany, a tym samym posiadacz bonu ma w dalszym ciągu możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu, a w przedmiotowej sprawie klient wykorzystał wprawdzie część kwoty z przysługującej mu wartości nominalnej bonu, lecz bon – jako instrument – został zrealizowany przez klienta w całości.

Po pierwsze, z treści tego przepisu nie wynika zawężenie jego dyspozycji jedynie do przypadku podanego przez organ, a po drugie, gdyby zaakceptować stanowisko organu, to zwrócić należy uwagę, że w podanej przez organ sytuacji nie wiadomo, czy klient w ogóle skorzysta z niewykorzystanej części bonu, a jeżeli tego nie uczyni, jego sytuacja będzie taka sama jak nabywcy towaru lub usługi w przypadku będącym przedmiotem rozpoznania. To zatem również wskazuje, że art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u. znajduje zastosowanie w każdym przypadku, gdy równowartość nabytego towaru lub usługi (brutto) stanowi jedynie część wynagrodzenia zapłaconego za bon różnego przeznaczenia, niezależnie od tego, czy nabywca ma możliwość realizacji tego bonu w zakresie części niewykorzystanej.

Podstawę opodatkowania, w przypadku o którym mowa w art. 29a ust. 1b pkt 1 u.p.t.u., z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, stanowi odpowiadająca cenie nabytych towarów lub usług część wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami, bez względu na to, czy nabywca ma możliwość realizacji tego bonu w zakresie jego niewykorzystanej wartości.

Jeżeli bowiem w przypadku nabycia bonu różnego przeznaczenia bon ten nie zostanie w ogóle wykorzystany przez nabywcę, nie ma żadnych podstaw do opodatkowania VAT zapłaconego wynagrodzenia za ten bon, tak też w sytuacji wykorzystania przez klienta jedynie wartości bonu w części na nabycie towarów lub usług, nie ma podstaw do opodatkowania części niespożytkowanej. To bowiem od woli klienta zależy jedynie skorzystanie w ogóle z nabytego bonu, jak również zakres jego wykorzystania.

Trafnie zatem stwierdził Sąd pierwszej instancji, że podstawę opodatkowania VAT w przypadku spornego zagadnienia stanowi cena brutto sprzedanych towarów i usług, tj. kwota faktycznie zapłacona za bony, pomniejszona o wartość bonu niewykorzystaną przez klienta, oraz pomniejszona o kwotę podatku należnego związanego ze sprzedanymi towarami lub usługami.

W świetle powyższego nie ma podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia art. 29a ust. 1a pkt 1 w zw. z art. 29a ust. 1b pkt 1 i art. 5 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.p.t.u.

Za bezzasadne uznać także należy zarzuty naruszenia przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. art. 14b § 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2, a także art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p., jako niemające istotnego wpływu na wynik tej sprawy, w której istotnym jest właściwa wykładnia przepisów prawa materialnego.

Z powyższych względów skargę kasacyjną oddalono na podstawie art. 184 p.p.s.a.

40

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 7 października 2025 r.
(II FSK 81/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Antoni Hanusz (sprawozdawca)

Sędziowie: NSA Jan Rudowski, NSA Tomasz Zborzyński

Określenie wysokości zysku spółki, a co za tym idzie, także kwoty wypłacalnej komplementariuszowi tytułem udziału w zysku spółki jest możliwe po zakończeniu roku obrotowego tej spółki. Dopiero wówczas znana jest podstawa opodatkowania do obliczenia przez płatnika

zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163). Natomiast ze względu na brak możliwości określenia w trakcie roku podatkowego zysku spółki niecelowe jest obciążanie podatkiem wypłat zaliczkowych na poczet udziału w zysku, bez pewności, że po zakończeniu roku zostanie rozpoznany zysk, który podlegałby opodatkowaniu.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 października 2022 r. w sprawie ze skargi O. S.K.A. z siedzibą w B. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 maja 2022 r. nr 0113-KD IPT2-3.4011.342.2022.1.GG w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

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

Wyrokiem z 20 października 2022 r., I SA/Łd 526/22, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uchylił zaskarżoną przez O. spółka komandytowo-akcyjna z siedzibą w B. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 maja 2022 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Skargę kasacyjną od tego wyroku złożył pełnomocnik Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wyrok zaskarżył w całości, zarzucając mu w ramach podstawy z art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329; dalej: p.p.s.a.) naruszenie prawa materialnego tj. art. 41 ust. 4 w zw. z art. 41 ust. 4e, art. 30a ust. 6a–6e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), poprzez ich błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę zastosowania polegającą na uznaniu, że w okolicznościach tej sprawy obowiązek poboru zryczałtowanego podatku przez płatnika powstanie wówczas, gdy jego obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe.

Wobec tego pełnomocnik organu podatkowego wniósł o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w całości i oddalenie skargi lub uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w całości i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania. Ponadto

wniósł o zwrot kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelný Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna podlega oddaleniu. Spółka chcąc pobrać zryczałtowany podatek od wypłat komplementariuszowi udziału w zysku, powinna go obliczyć z uwzględnieniem zasad przewidzianych w art. 41 ust. 4e u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem, spółki, o których mowa w art. 5a pkt 28 lit. c/, a więc spółki komandytowo-akcyjnej obowiązane są jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 6a–6e, czyli z zastosowaniem pomniejszenia go o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.), za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

Spółka obowiązana jest pobrać zryczałtowany podatek od wypłat komplementariuszowi udziału w zysku. Jednocześnie powinna go obliczyć z uwzględnieniem art. 41 ust. 4e u.p.d.o.f., oraz zasad określonych w art. 30a ust. 6a–6e u.p.d.o.f., czyli z pomniejszeniem podatku o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku spółki i podatku należnego od jej dochodu, obliczonego zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p., za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany (ust. 6a).

Rozpoznając niniejszą sprawę należy zwrócić uwagę, że przepis art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f. nie tylko zawiera sformułowanie podatku należnego, ale także podatku za rok podatkowy. Podatek należny w odniesieniu do roku podatkowego oznacza, że ustawodawca celowo przyjął, iż odliczenie od zryczałtowanego podatku naliczonego od przychodu komplementariusza z tytułu udziału w zysku podatku należnego zapłaconego przez spółkę odnosi się do roku podatkowego, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Skoro przepis art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f. odnosi się do podatku należnego obliczonego według art. 19 u.p.d.o.p., to znaczy, że chodzi wyłącznie o zaliczenie na poczet podatku zryczałtowanego od przychodów komplementariusza z tytułu udziału w zysku spółki podatku dochodowego od osób prawnych mającego wynikające z zeznania rocznego spółki.

Z tych powodów wspólnicy spółki zostaną opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki. Natomiast w przypadku wypłaty zysku na rzecz komplementariusza przyznane zostanie mu prawo do odliczenia od podatku naliczonego od wypłat z zysku kwoty podatku zapłaconego przez spółkę komandytowo-akcyjną od własnych

dochodów, w takiej części, w jakiej zapłacony przez spółkę podatek obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk tej spółki.

Wobec tego wpłacając komplementariuszowi w trakcie roku podatkowego zaliczki na poczet zysku, spółka nie będzie miała obowiązku pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. W świetle art. 41 ust. 4e w zw. z art. 30a ust. 6a–6e u.p.d.o.f. zryczałtowany podatek dochodowy jest bowiem pobierany od wypłat komplementariuszowi udziału w zysku, a nie od przekazywanych mu w trakcie roku zaliczek na poczet udziału w zysku. Zwrócić należy uwagę, że określenie wysokości zysku spółki, a co za tym idzie, także kwoty wypłacanej komplementariuszowi tytułem udziału w zysku spółki jest możliwe po zakończeniu roku obrotowego tej spółki. Dopiero wówczas znana jest podstawa opodatkowania do obliczenia przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

Na podkreślenie zasługuje również okoliczność, że ze względu na brak możliwości określenia w trakcie roku podatkowego zysku spółki pozbawione sensu byłoby obciążanie podatkiem wypłat zaliczkowych na poczet udziału w zysku, nie mając gwarancji, że po zakończeniu roku w ogóle zostanie rozpoznany zysk, który podlegałby opodatkowaniu. Ponadto gdyby ustawodawca widział celowość takiego rozwiązania, aby od wypłat zaliczkowych na poczet udziału w zysku spółki istniał obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy, to dałby temu wyraz ustanawiając w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych unormowanie, które wyraźnie uprawniałoby płatnika do poboru zaliczek na podatek dochodowy od realizowanych w trakcie roku świadczeń z tytułu zaliczek na poczet udziału w zysku spółki.

Tymczasem w analizowanych przez Sąd przepisach prawnych ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych występuje oczywisty brak takich regulacji. Mając powyższe na względzie Sąd administracyjny pierwszej instancji słusznie uznał, że zaskarżona interpretacja narusza powołane w skardze przepisy art. 41 ust. 4 w zw. z art. 41 ust. 4e, art. 30a ust. 6a–6e u.p.d.o.f., poprzez ich błędną wykładnię.

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

