

Glosa

**PRAWO GOSPODARCZE
W ORZECZENIACH I KOMENTARZACH**

KWARTALNIK

3

(204)

wrzesień
2025

**INSTYTUT NAUK
PRAWNYCH UMCS**

Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej

Glosa

**PRAWO GOSPODARCZE
W ORZECZENIACH I KOMENTARZACH**

KWARTALNIK

3
(204)

wrzesień
2025

**INSTYTUT NAUK
PRAWNYCH UMCS**

Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej

REDAKTOR NACZELNY Prof. Andrzej Jakubecki

REDAKTOR ZARZĄDZAJĄCY Prof. ucz. Adrian Niewęglowski

SEKRETARZ REDAKCJI Mgr Natalia Walczak

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Prof. Magdalena Budyn-Kulik, Prof. ucz. Marek Salamonowicz, Dr Mateusz Derdak, Dr Paweł Lesiński,
Dr Hubert Mielnik, Prof. ucz. Adrian Niewęglowski, Dr Arkadiusz Sadza, Mgr Natalia Walczak

RADA NAUKOWA

Prof. dr. Martin Borowski, Uniwersytet w Heidelbergu, Niemcy
Prof. Emilio Castorina, Uniwersytet w Katanii, Włochy
Dr hab., Prof. UW. Marcin Dziurda, Uniwersytet Warszawski, Polska
Prof. dr hab. Paweł Jan Grzegorzczak, Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu, Polska
Prof. dr hab. Katarzyna Grzybczyk, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Polska
Prof. Julian Conrad Juergensmeyer, Georgia State University, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej
Prof. dr hab. Wojciech Jan Katner, Uniwersytet Łódzki, Polska
Prof. dr hab. Agnieszka Barbara Malarewicz-Jakubów, Uniwersytet w Białymstoku, Polska
Prof. dr hab. Ryszard Markiewicz, Uniwersytet Jagielloński, Polska
Prof. Pilar Montero, Uniwersytet w Alicante, Hiszpania
Prof. dr hab. Józef Okolski, Akademia Leona Koźmińskiego, Polska
Dr hab., Prof. UJ Justyna Ożegalska-Trybalska, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Polska
Prof. dr hab. Krzysztof Pietrzykowski, Uniwersytet Warszawski, Polska
Prof. dr hab. Piotr Pinior, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Polska
Prof. dr hab. Wojciech Popiołek, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Polska
Prof. Michal Radvan, Uniwersytet Masaryka, Czechy
Prof. dr hab. Marek Safjan, Uniwersytet Warszawski, Polska
Dr hab. Anna Shtefan, Intellectual Property Scientific Research Institute of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine, Ukraina
Prof. dr hab. Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Uniwersytet w Białymstoku, Polska
Prof. dr hab. Ryszard Skubisz, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Polska
Prof. dr hab. Stanisław Sołtyński, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Polska
Prof. dr hab. Krystyna Szczepanowska-Kozłowska, Uniwersytet Warszawski, Polska
Prof. dr hab. Andrzej Szumański, Uniwersytet Jagielloński, Polska
Prof. Stanisław Tosza, University of Luxembourg
Prof. dr hab. Karol Piotr Weitz, Uniwersytet Warszawski, Polska
Dr hab., Prof. UW. Łukasz Żelechowski, Uniwersytet Warszawski, Polska

OPRACOWANIE REDAKCYJNE Bernadeta Lekacz

SKŁAD I ŁAMANIE Agnieszka Muchowska

© Wydawnictwo UMCS, Lublin 2025

e-ISSN: 3071-8716

WYDAWCA Instytut Nauk Prawnych UMCS, Plac Marii Curie-Skłodowskiej 5, 20-031 Lublin

Wersją podstawową (referencyjną) czasopisma jest wersja elektroniczna.

**Za publikację na łamach kwartalnika Autor otrzymuje 70 pkt
(zgodnie z załącznikiem do komunikatu Ministra Nauki z 5.01.2024 r.
w sprawie wykazu czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych,
wydanego na podstawie art. 267 ust. 3 ustawy z 20.07.2018 r. –
Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. z 2023 r. poz. 742 ze zm.).**

Czasopismo jest ujęte w międzynarodowej bazie European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH+).

REDAKCJA

glosa@mail.umcs.pl

Instytut Nauk Prawnych

Plac Marii Curie-Skłodowskiej 5, 20-031 Lublin

Wydawnictwo UMCS, ul. Idziego Radziszewskiego 11, 20-031 Lublin

tel.: (081) 537 53 04, e-mail: wydawnictwo_sekretariat@mail.umcs.pl

PRAWO ADMINISTRACYJNE MATERIALNE I PROCESOWE

Emil Kruk

Przedawnienie wszczęcia postępowania i przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej na gruncie ustawy SENT – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r., II GSK 1280/217

Grzegorz Lubeńczuk

Wydobywanie kopaliny poza obszarem górniczym określonym w koncesji jako przesłanka ustalenia opłaty podwyższonej z art. 140 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2025 r., II GSK 1542/2117

Maciej Lubiszewski

Dostęp wykonawców z państw trzecich do europejskiego rynku zamówień publicznych – glosa aprobowująca do wyroku TSUE w sprawie C-652/22 (Kolin)29

Magdalena Kotulska-Kmiecik

Zwrot utraconego przez świadka zarobku lub dochodu w związku ze stawieniem się przed sądem – glosa do wyroku SN – IOZ z dnia 5 czerwca 2023 r., I ZSK 44/22, LEX nr 356712140

Sylwia Zaborska

Numery ksiąg wieczystych jako dane osobowe – glosa aprobowująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2025 r., III OSK 6508/2147

PRAWO HANDLOWE

Aleksandra Kudrzycka-Szypillo

Zakaz odmowy zawarcia lub przedłużenia kontraktu B2B z powodu orientacji seksualnej wykonawcy umowy (J.K. przeciwko TP S.A.) – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 12 stycznia 2023 r., C-356/2158

Marcin Uliasz

Nadanie klauzuli wykonalności wyrokowi wydanemu przeciwko spółce jawnej i jej wspólnikom – glosa do wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 12 września 2023 r., II Ca 212/2369

Kacper Wosiak

Zaliczkowa wypłata na udział w majątku pozostałym po likwidacji spółki osobowej – glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 17 stycznia 2022 r., V AGa 57/2181

PRAWO PODATKOWE

Monika Münnich

„Opieka naprzemienna” jako negatywna przesłanka preferencyjnego rozliczenia osoby samotnie wychowującej dziecko – glosa częściowo aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2024 r., II FSK 182/24.....90

Paweł Lewandowski

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2024 roku, III FSK 1038/23102

Tomasz Woźniak

Obliczanie proporcji odliczenia podatku zapłaconego za granicą w przypadku braku dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2025 r., II FSK 755/22 111

ARTYKUŁY NAUKOWE

Katarzyna Osiak-Krynicka

Nowe wzory pouczeń i informacji o przebiegu przesłuchania dla małoletnich świadków w procesie karnym – zmiana na lepsze czy niewykorzystany potencjał?123

EDITORIAL BOX.....135

SUBSTANTIVE AND PROCEDURAL ADMINISTRATIVE LAW

Emil Kruk

Limitation period for initiating proceedings and grounds for refraining from imposing a fine under the SENT Act – commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 5 September 2024, II GSK 1280/217

Grzegorz Lubeńczuk

Mineral extraction outside the mining area specified in the concession as a premise for establishing an increased fee under Article 140, section 1 of the Act of 9 June 2011 – Geological and Mining Law – commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 12 February 2025, Case II GSK 1542/2117

Maciej Lubiszewski

Access of economic operators of third countries to the European public procurement market – approving commentary on the judgment of the CJEU in case C-652/22 (Kolin).....29

Magdalena Kotulska-Kmiecik

Reimbursement of earnings or income lost by the witness as a result of appearing before a court – commentary on the ruling of the Supreme Court of 5 June 2023, I ZSK 44/2240

Sylvia Zaborska

Land register numbers as personal data – approving commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 28 January 2025, III OSK 6508/2147

COMMERCIAL LAW

Aleksandra Kudrzycka-Szypillo

Prohibition of refusal to conclude or submit a B2B contract due to the sexual orientation of the contractor (J.K. v. TP S.A.) – commentary on the judgment of the Court of Justice of 12 January 2023, C-356/2158

Marcin Uliasz

Enforcement clause for a judgment issued against a general partnership and its partners – commentary on the judgment of the District Court in Poznań of September 12, 2023, II Ca 212/2369

Kacper Wosiak

Advance payment for the share in residual assets of a partnership – commentary on the judgement of Appellate Court in Katowice of 17 January 2022, V AGa 57/21.....81

TAX LAW

Monika Münnich

“Alternating care” as a negative premise for preferential settlement of a single parent – partially approving commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 August 2024, II FSK 182/24.....90

Paweł Lewandowski

Third party liability for tax arrears of a limited liability company – critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 11 September 2024, III FSK 1038/23 102

Tomasz Woźniak

Calculation of the proportional deduction of tax paid abroad in the absence of a bilateral double taxation treaty – commentary to the Judgment of the Supreme Administrative Court of 4 March 2025, II FSK 755/22..... 111

SCIENTIFIC ARTICLES

Katarzyna Osiak-Krynicka

New templates for warnings and information on the course of interview for minor witnesses in criminal proceedings – an improvement or an unused potential? 123

EDITORIAL BOX..... 135

dr Emil Kruk

ORCID: 0000-0002-7954-0303

emil.kruk@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Przedawnienie wszczęcia postępowania i przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej na gruncie ustawy SENT – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r., II GSK 1280/21

Słowa kluczowe: *ustawa SENT; Ordynacja podatkowa; przedawnienie; odpowiednie stosowanie przepisów; kara pieniężna; odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej*

Glosa ma charakter aprobowy, a dotyczy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK 1280/21), w którym dokonał on istotnych rozstrzygnięć interpretacyjnych w zakresie stosowania ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi (dalej: ustawa SENT). Autor glosy pozytywnie ocenia stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Sąd słusznie wskazał, że przepisy tych ustaw służą realizacji różnych celów. W glosie aprobowana jest także przedstawiona przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładnia art. 24 ust. 3 ustawy SENT, który określa przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej. Autor podkreśla trafność wnioskowania NSA, zgodnie z którym przesłanki te nie mogą być interpretowane zawężająco, wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych administrowanego czy też spodziewanych wpływów z tytułu nałożonych kar pieniężnych. Dokonując ich oceny, należy wziąć pod uwagę również cel ustawy, charakter naruszenia przepisów prawa, zasadę proporcjonalności stosowanych środków oraz wszystkie okoliczności faktyczne danej sprawy. Glosa ta w założeniu ma stanowić przyczynek do dalszej dyskusji na temat stosowania administracyjnych kar pieniężnych przewidzianych w ustawie SENT.

Wprowadzenie

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK 1280/21)¹ zasługuje na szczególną uwagę zarówno z per-

spektywy dogmatycznej analizy przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi², jak i ze względu na jego znaczenie praktyczne dla

¹ LEX nr 3756107.

² T.j. Dz.U. 2024, poz. 1218 (dalej: ustawa SENT).

stosowania tej regulacji przez organy administracji skarbowej, orzeczenie to dotyka bowiem dwóch istotnych kwestii: po pierwsze – zakresu odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ do postępowań prowadzonych na podstawie ustawy SENT, a po drugie – przesłanek zastosowania art. 24 ust. 3 ustawy SENT, tj. możliwości odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Oba zasygnalizowane wątki zostaną poddane szerszej analizie, która będzie prowadzona z wykorzystaniem metod badawczych typowych dla nauk prawnych, w szczególności metody dogmatyczno-prawnej. Zasadniczym jej celem będzie natomiast ocena poprawności wnioskowania sądu w świetle obowiązującego prawa oraz dotychczasowego dorobku doktryny i judykatury.

I. Brak zastosowania art. 165b Ordynacji podatkowej w sprawie dotyczącej nałożenia kary za naruszenie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi

Jak słusznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku, przepis art. 165b § 1 o.p. nie ma zastosowania w postępowaniach mających za przedmiot nałożenie administracyjnej kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Odnosząc się do tego poglądu, należy zauważyć, że w myśl art. 26 ust. 5 ustawy SENT w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Na tym tle pojawiła się wątpliwość dotycząca możliwości zastosowania art. 165b § 1 o.p. w postępowaniu administracyjnym dotyczącym się w sprawie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT. Przywołany przepis Ordynacji podatkowej przewiduje instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości dotyczących wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli⁴. Przepis art. 165b § 1 o.p. wprowadza więc swoisty obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku zaistnienia określonych ustawowo przesłanek. Przy czym chodzi tu o wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), który był uprzednio przedmiotem kontroli podatkowej. Musi zatem zaistnieć tożsamość przedmiotowa kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Upływ terminu określonego w art. 165b § 1 o.p. powoduje, że organ podatkowy (poza przypadkami przewidzianymi w § 2) nie ma prawnej możliwości wszczęcia postępowania podatkowego. Natomiast wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), w którym przeprowadzono kontrolę podatkową, po upływie tego terminu stanowiłoby rażące naruszenie przepisów prawa, skutkujące nieważnością decyzji podatkowej wydanej w takim postępowaniu (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.)⁵. W tym kontekście konieczne jest także przywołanie regulacji art. 28 ust. 1 i 2 ustawy SENT, zgodnie z którym kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Z kolei obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, należy zwrócić uwagę na fakt, iż zgodnie z art. 26

³ T.j. Dz.U. 2025, poz. 111 (dalej: Ordynacja podatkowa albo o.p.).

⁴ Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2022 r., II FPS 1/22, LEX nr 3340571.

⁵ P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, komentarz do art. 165(b), pkt 1–4.

ust. 5 ustawy SENT do kar pieniężnych przewidzianych w tej ustawie stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, ale jedynie w zakresie nieuregulowanym ustawą SENT i odpowiednio. Tymczasem ustawa SENT w art. 28 ust. 1 i 2 normuje kwestię przedawnienia kar pieniężnych. Przepis ten stanowi, że kara pieniężna nie może być nałożona, jeżeli od dnia niedopełnienia obowiązku upłynęło 5 lat. Z kolei obowiązek zapłaty kary pieniężnej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zapłaty. Zakładając więc tzw. racjonalność prawodawcy, należy przyjąć, że ustawodawca celowo nie wprowadził unormowania dotyczącego przedawnienia wszczęcia postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej na wzór regulacji art. 165b § 1 o.p. Ponadto mając na względzie zawarte w art. 26 ust. 5 ustawy SENT odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, należy przypomnieć, że taki sposób stosowania prawa wiąże się z koniecznością uwzględnienia celu i charakteru postępowania, w którym mają one być wykorzystane. Trafnie też podkreśla się w piśmiennictwie, że pojęcie „odpowiedniość stosowania określonego przepisu” oznacza, że niektóre jego postanowienia będzie można stosować bez żadnej modyfikacji, inne trzeba będzie odpowiednio zmodyfikować, a jeszcze innych w ogóle nie będzie można stosować⁶.

Trzeba zatem wskazać, że ustawa SENT zgodnie z jej art. 1 określa zasady systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, obowiązki podmiotów uczestniczących w drogowym i kolejowym przewozie towarów oraz podmiotów dokonujących obrotu paliwami opałowymi, a także odpowiedzialność za naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu tej ustawy, zasadniczym jej celem jest uszczelnienie systemu

podatkowego poprzez skuteczniejszą kontrolę obrotu tzw. towarami wrażliwymi – takimi jak paliwa płynne, alkohol skażony czy susz tytoniowy. Towary te są często przedmiotem nielegalnego obrotu, co prowadzi do poważnych uszczupień w podatku VAT i akcyzowym. Ustawa ta ma na celu ograniczenie takich zjawisk, jak wyłudzenie nienależnych zwrotów podatku oraz nieopodatkowany obrót, poprzez obowiązkową rejestrację i monitorowanie przewozu tych towarów. Zbieranie danych o faktycznym przemieszczeniu towarów umożliwia powiązanie ich z obrotem fakturowym, co zwiększa wykrywalność oszustw podatkowych i pozwala skuteczniej im zapobiegać. System ten ma przeciwdziałać działalności zorganizowanych grup przestępczych wykorzystujących fałszywe faktury i nielegalny import, a także wyrównywać warunki konkurencji dla uczciwych przedsiębiorców⁷.

Mówiąc inaczej, ustawa SENT przewiduje narzędzia mające na celu ograniczenie szarej strefy i zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych. Służą temu m.in. kary pieniężne nakładane na uczestników tzw. łańcucha dostaw podlegającego systemowi monitorowania (tj. podmiot wysyłający, podmiot odbierający, przewoźnika oraz kierującego) za niedopełnienie obowiązku rejestracji, uzupełniania i aktualizacji wpisów. Wysokość kar uzależniona jest od rodzaju naruszenia oraz roli danego podmiotu w dokonywanym przewozie, co ma zniechęcać do nieprzestrzegania przepisów i skłaniać do rzetelnego wykonywania obowiązków związanych z monitorowaniem przewozu towarów wrażliwych (działanie dyscyplinujące i prewencyjne). Wszystko to każe uznać, że ustawa SENT w swej istocie stanowi regulację subsydiarną dla całego systemu podatkowego. Nie ma ona charakteru ustawy podatkowej, choć zawiera liczne odniesienia do przepisów podatkowych, w szczególności ustawy z dnia

⁶ J. Nowacki, *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 370–371.

⁷ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów z dnia 25 stycznia 2017 r. (druk nr 1244), opubl. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1244> (19.04.2025).

6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁸ oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁹. Odwołania te mają charakter pomocniczy – służą one do określenia zakresu przedmiotowego monitorowania oraz podmiotów obowiązanych do składania zgłoszeń.

Jak już zostało wskazane, głównym celem ustawy SENT nie jest nakładanie ani pobór podatków, lecz zwalczanie nadużyć i nieprawidłowości w obrocie wybranymi towarami, które mogą prowadzić do uszczupień podatkowych. Ustawa ta nie określa elementów konstrukcyjnych podatków (takich jak podmiot i przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania oraz stawka podatkowa, warunki oraz tryb płatności podatku), co uniemożliwia zakwalifikowanie jej do „ustaw podatkowych” w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p.¹⁰ Pogląd ten znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 18 września 2019 r. (II GSK 639/19, LEX nr 2783690) stwierdził kategorycznie, że „ustawa o monitorowaniu nie jest ustawą podatkową, brak jest podstaw do uznania, że postępowanie w przedmiocie nałożenia (...) kary pieniężnej na podstawie przepisów ustawy o monitorowaniu jest postępowaniem w sprawie obowiązku podatkowego”. Uzasadniając swoje stanowisko, Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił m.in. uwagę na fakt, iż w zakresie nieuregulowanym w ustawie SENT do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Natomiast do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, prze-

pisy Ordynacji podatkowej stosuje się wprost (art. 2 § 1 pkt 1 o.p.). Z tych samych względów również sama kontrola przewozu towarów podlegających monitorowaniu prowadzona w oparciu o przepisy ustawy SENT nie może być uznana za kontrolę podatkową. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych, „każda z tych kontroli wywołuje bowiem inne skutki i wiąże się z innymi obowiązkami, zarówno po stronie podmiotów kontrolowanych, jak i organów administracji”¹¹.

Dla porównania należy odnieść się do art. 165b o.p., który wprowadza instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Zgodnie z § 1 tego przepisu w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości dotyczących wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Z literalnego brzmienia przywołanej regulacji wynika, że znajduje ona zastosowanie jedynie w stosunku do podatników (co ma swoje potwierdzenie również w treści art. 165b § 3 pkt 1 o.p.) i wyłącznie w odniesieniu do wszczęcia postępowań wymiarowych w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie doręczenia decyzji, jak też związanych z weryfikacją samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika, a także w sytuacji, gdy pomimo istnienia takiego obowiązku podatnik nie dokonał w ogóle samoobliczenia¹².

⁸ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1542 ze zm.

⁹ T.j. Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.

¹⁰ Na temat zakresu zastosowania definicji legalnych zamieszczonych w Ordynacji podatkowej oraz przyjętego tam rozumienia określeń „ustawy podatkowe”, „przepisy prawa podatkowego” oraz „podatki” zob. M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe*. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 3, pkt 1–4 oraz przywołane tam orzecznictwo sądów administracyjnych.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2024 r., II GSK 1266/21, LEX nr 3793641.

¹² P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe*. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 165(b), pkt 2; *idem*, *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe* [w:] *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, red. M. Popławski, Białystok 2009, s. 180.

Należy również podkreślić, że omawiany przepis uzależnia wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu od tego, czy kontrolowany – na skutek nieprawidłowości ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej – złoży po zakończeniu tej kontroli deklarację podatkową lub korektę deklaracji¹³. Złożenie deklaracji, która w całości uwzględnia ujawnione nieprawidłowości, wyklucza możliwość wszczęcia postępowania podatkowego. Co istotne, przewidziany na gruncie art. 165b o.p. obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego warunkowany jest przez tożsamość przedmiotową kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Mówiąc inaczej, chodzi tu o wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie (przedmiocie), który był wcześniej przedmiotem kontroli podatkowej¹⁴. Jeśli zaś chodzi o sam termin wszczęcia postępowania podatkowego w takich sprawach, to ma on charakter terminu zawitego¹⁵. Oznacza to, że po jego wyekspirowaniu nie jest już możliwe wszczęcie postępowania podatkowego (odstępstwa w tym zakresie przewiduje art. 165b § 2 i 3 o.p.). Rozwiązanie to wzmacnia ochronę interesów podatników przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki organów podatkowych we wszczęciu postępowania podatkowego, ale tylko wówczas, gdy kontrolowany nie godzi się ze stanowiskiem organu kontroli¹⁶. Jednocześnie wymusza ono na organach podatkowych jak najszybszą realizację w postępowaniu podatkowym ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowej.

Wszczęcie postępowania podatkowego w trybie art. 165b § 1 o.p. ma więc na celu załatwienie sprawy podatkowej poprzez usunięcie

ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej nieprawidłowości, których strona nie usunęła przez późniejsze złożenie deklaracji lub korekty deklaracji. Wobec powyższego należy podzielić pogląd wyrażony w głosowanym wyroku, że art. 165b § 1 o.p. nie ma zastosowania w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia kary pieniężnej za naruszenie przepisów ustawy SENT, przepisy tych ustaw służą bowiem realizacji różnych celów. Słusznie więc wywiódł Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wcześniejszych swoich wyroków, że „[s]koro art. 165b o.p. określa skutek braku właściwej reakcji kontrolowanego na nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli podatkowej, a także realizuje inne cele niż ustawa o systemie monitorowania, to nie ma podstaw do zastosowania tego przepisu w postępowaniu dotyczącym wymierzenia kary pieniężnej na podstawie ustawy o systemie monitorowania. Wskazane różnice sprawiają zatem, że określony w art. 26 ust. 5 ustawy o systemie monitorowania obowiązek odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w przypadku art. 165b o.p. będzie się wyrażał brakiem zastosowania tego przepisu w sprawie dotyczącej nałożenia kary za naruszenie przepisów ustawy o systemie monitorowania”¹⁷.

¹³ Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, LEX nr 3577703.

¹⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., III FSK 727/23, LEX nr 3844803; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, LEX nr 1661924.

¹⁵ B. Dauter, R. Hauser [w:] S. Babiarz, W. Gurba, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, R. Hauser, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 165(b).

¹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., I FSK 322/17, LEX nr 2619994; wyrok NSA z dnia 16 lipca 2020 r., I FSK 1755/19, LEX nr 3045459.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1265/21, LEX nr 3336277. Pogląd taki został też wyrażony w wielu innych orzeczeniach NSA. Zob. np.: wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, LEX nr 3286877; wyrok z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, LEX nr 3331542; wyrok z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, LEX nr 3337907; wyrok z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 497/22, LEX nr 3508050; wyrok z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, LEX nr 3585297. Wskazana wyżej linia orzecznicza niedawno stała się jednolita i dominująca. We wcześniejszym orzecznictwie NSA często zajmował odmienne stanowisko, akceptując odpowiednie stosowanie art. 165b § 1 o.p. na podstawie art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS do decyzji wydawanych w konsekwencji kontroli przewozu towarów na podstawie ustawy SENT. Por. wyroki NSA: z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1953/21, LEX nr 3264458; z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1993/21, LEX nr 3284196; z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, LEX nr 3291074; z dnia 13 stycz-

2. Przesłanki odstąpienia od nałożenia
kar pieniężnych przewidzianych w art. 24
ust. 1–1b ustawy SENT

Artykuł 24 ustawy SENT w swej zasadniczej części (ust. 1–1b) określa wysokość administracyjnych kar pieniężnych nakładanych na podmioty obowiązane (tj. podmioty wysyłające, podmioty odbierające oraz przewoźników) za: niedopełnienie obowiązku aktualizacji danych zawartych w zgłoszeniu; zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, innych niż dotyczące towaru; nieuzupełnienie zgłoszenia o wymagane informacje w oznaczonym terminie. Ustęp 2 tego artykułu przewiduje obligatoryjną przesłankę odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej za niedopełnienie obowiązku aktualizacji zgłoszenia. Zgodnie z jego dyspozycją naczelnik urzędu celno-skarbowego odstępuje od nałożenia kary pieniężnej za niewykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy SENT, jeżeli jego niedopełnienie wynikało z niedostępności rejestru. Z kolei w myśl art. 24 ust. 3 ustawy SENT w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub interesem publicznym, na wniosek odpowiednio podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub z urzędu, organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w ust. 1–1b. Organ nakładający kary posiada identyczną możliwość w odniesieniu do pozostałych kar pieniężnych przewidzianych w ustawie SENT. W każdym przypadku decyzja o odstąpieniu od nałożenia kary pieniężnej musi być podejmowana z uwzględnieniem art. 26 ust. 3 ustawy SENT, który określa warunki odstąpienia od nałożenia kar pieniężnych, mając na uwadze konieczność zapewnienia zgodności z warunkami dopuszczalności udzielania pomocy państwa określonymi przepisami prawa Unii Europejskiej.

Wobec powyższego zgodzić się należy z opinią Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażoną w glosowanym orzeczeniu, że zgodnie z art. 24 ust. 3 ustawy SENT organ administracji publicznej, również z urzędu, obowiązany jest rozważyć możliwość odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej, jeżeli przemawia za tym ważny interes podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, podmiotu nabywającego albo przewoźnika lub interes publiczny, a wskazane przesłanki nie mogą być interpretowane zawężająco, wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych administrowanego czy też spodziewanych wpływów z tytułu nałożonych kar pieniężnych. Dokonując ich oceny, trzeba wziąć pod uwagę także cel ustawy, zasadę proporcjonalności stosowanych środków oraz okoliczności faktyczne danej sprawy. Odnosząc się do tego poglądu, należy wskazać, że określone w art. 24 ust. 3 ustawy SENT kompetencje organu administracji oparto na normatywnej konstrukcji uznania administracyjnego, bowiem we wskazanej w nim sytuacji „organ może odstąpić od nałożenia kary pieniężnej”, natomiast dyrektywy skorzystania z tej kompetencji zostały opisane z wykorzystaniem takich pojęć, jak: „przypadek uzasadniony”, „ważny interes przewoźnika”, „interes publiczny”, co prowadzi do konstatacji, że na etapie stosowania przedmiotowego przepisu pozostawiono organom pewien luz decyzyjny. Przywołany przepis nie tworzy jednak podstaw do tego, aby znaczenie użytych w jego treści pojęć nieostrych (jak pojęcie „ważny interes przewoźnika”) ograniczać do sytuacji nadzwyczajnych czy też wyłącznie do jego kondycji finansowej, co nie oznacza, że okoliczność tego rodzaju może być pomijana. Nie byłoby też uzasadnione, aby użyte na gruncie art. 24 ust. 3 ustawy SENT pojęcie „interes publiczny” rekonstruować w podobny sposób, jak czyni się to w orzecznictwie sądowym w odniesieniu do instytucji ustanowionych w art. 67a i art. 67b o.p., bowiem w relacji do przedmiotu, celów i funkcji regulacji podatkowych zdecydowanie inny jest przedmiot regulacji ustawy o SENT oraz jej cele, a co za tym idzie – cele oraz funkcje regu-

nia 2022 r., II GSK 1196/21, LEX nr 3318931; z dnia 3 marca 2022 r., II GSK 35/22, LEX nr 3330713.

lacji wprowadzających sankcje administracyjne, które z całą pewnością nie realizują również celu fiskalnego.

Przepis art. 24 ust. 3 ustawy SENT nie realizuje funkcji właściwych dla regulacji daninowych, lecz służy zabezpieczeniu interesu publicznego rozumianego w kategoriach skuteczności systemu monitorowania przewozu towarów oraz zapewnienia zgodności działania podmiotów gospodarczych z przepisami prawa administracyjnego. Sankcja pieniężna, do której odnosi się ten przepis, jest środkiem o charakterze prewencyjno-represyjnym, a nie restytucyjnym czy daninowym. Tym samym wykładnia pojęcia „interes publiczny” w kontekście ustawy SENT nie może być dokonywana przez prostą analogię do regulacji podatkowych, lecz winna uwzględniać autonomiczny charakter tej instytucji, cel ustawy oraz zasadę proporcjonalności sankcji administracyjnych. Oznacza to, że organ, stosując uznanie administracyjne przewidziane w art. 24 ust. 3 ustawy SENT, zobowiązany jest do dokonania szerszej, funkcjonalnej analizy kontekstu sprawy, w tym m.in. wpływu sankcji na zgodność działań podmiotu z celem regulacji, a nie wyłącznie na jego sytuację majątkową. Tym samym choć formalnie identyczne w treści, przesłanki uznania administracyjnego przewidziane w ustawie SENT i Ordynacji podatkowej wymagają odmiennych metod rekonstrukcji normatywnej ze względu na istotnie różne funkcje i cele regulacji prawnych, których są elementem¹⁸.

Ponadto jak wynika z opisu faktycznego sprawy, przedmiotowa nieprawidłowość polegała wyłącznie na podaniu w zgłoszeniu SENT danych niezgodnych ze stanem faktycznym w zakresie numeru dokumentu przewozowego. Mając na względzie, że w toku kontroli nie stwierdzono żadnych innych niezgodności, które mogłyby istotnie utrudniać czy niweczyć realizację celów ustawy SENT, Naczelny Sąd

Administracyjny słusznie przyjął, że do zbioru stanów faktycznych objętych zakresem normowania art. 24 ust. 3 ustawy SENT należy również zaliczyć wskazaną wyżej okoliczność. Interpretacja treści rzeczonego przepisu powinna być dokonywana z uwzględnieniem celu regulacji ustawowej oraz zasady proporcjonalności reakcji administracyjnoprawnej, należy mieć bowiem na względzie, że ocena celowości nałożenia kary administracyjnej, podobnie jak ocena interesu publicznego w odstąpieniu od jej nałożenia, musi uwzględniać odpowiednio szeroką perspektywę. Przeciwnie podejście może prowadzić do błędnej wykładni przedmiotowego przepisu, a w konsekwencji do niewłaściwego jego zastosowania. Za słuszny należy więc uznać też pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż za odstąpieniem od nałożenia kar pieniężnych w takich przypadkach przemawia również zasada proporcjonalności wynikająca z art. 12 ustawy z dnia 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców¹⁹. Przepis ten nakłada na organ obowiązek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie przedsiębiorców do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania²⁰.

Jak słusznie wskazuje się w doktrynie, art. 12 Prawa przedsiębiorców nie stanowi jedynie postulatu etycznego czy deklaracji intencyjnej, lecz konkretyzuje fundamentalną zasadę demokratycznego państwa prawnego, nakładając na organy administracji publicznej obowiązek dokonywania ocen prawnych z uwzględnieniem

¹⁹ T.j. Dz.U. 2024, poz. 236.

²⁰ Przepis ten stanowi bezpośrednie przeniesienie na grunt Prawa przedsiębiorców regulacji art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 572). Por. też wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r. (I OSK 2283/17, LEX nr 2467800), w którym stwierdził on: „Zawarta w art. 8 k.p.a. zasada pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa określa wyraźnie to, co *implicite* jest zawarte w zasadzie praworządności. Z zasady wyrażonej w art. 8 k.p.a. wynika wymóg praworządnego i sprawiedliwego prowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji publicznej, co jest zasadniczą treścią zasady praworządności”.

¹⁸ Por. G. Musolf [w:] *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 21, pkt 8–10 i analizowane tam orzecznictwo.

interesu adresata normy oraz relacji między celem regulacji a stopniem ingerencji w sferę jego praw i wolności²¹. Zasada proporcjonalności, jako jedna z osi konstrukcyjnych tej regulacji, wymaga, by działania organów były adekwatne do okoliczności faktycznych danej sprawy. W świetle tego należy uznać, że nałożenie kary administracyjnej za uchybienie formalne, niemające wpływu na realizację celów ustawy SENT – jak miało to miejsce w omawianym przypadku – pozostawałoby w rażącej sprzeczności z dyrektywami wynikającymi z art. 12 Prawa przedsiębiorców. Co więcej, budowanie zaufania do organów władzy publicznej wymaga, aby te nie wykorzystywały przepisów sankcyjnych w sposób automatyczny i bezrefleksyjny, lecz każdorazowo dokonywały oceny całokształtu okoliczności sprawy z uwzględnieniem racjonalności reakcji administracyjnej. W przeciwnym razie działania takie mogą prowadzić nie tylko do naruszenia zasady proporcjonalności, ale mogą także godzić w autorytet całego porządku prawnego, niwecząc przy tym cel, jakim jest zapewnienie przewidywalności i stabilności otoczenia prawnego przedsiębiorców.

Podsumowanie

Analiza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2024 r. (II GSK

²¹ Por. P. Tracz [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, LEX/el. 2019, art. 12, pkt 1 i 2 oraz przywołana tam literatura.

1280/21) prowadzi do wniosku, że przyjęta przez sąd wykładnia przepisów ustawy SENT oraz ich relacji do przepisów Ordynacji podatkowej jest trafna zarówno z perspektywy systemowej, jak i funkcjonalnej. Sąd trafnie odrzucił możliwość stosowania art. 165b § 1 o.p. w postępowaniach administracyjnych zmierzających do nałożenia administracyjnej kary pieniężnej za naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi. Zasadnie wskazano, że przepisy te realizują odmienne cele normatywne.

Na aprobatę zasługuje też wykładnia art. 24 ust. 3 ustawy SENT. Naczelnny Sąd Administracyjny słusznie przyjął, że przewidziane w tym przepisie przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej nie powinny być oceniane wyłącznie przez pryzmat trudności ekonomicznych podmiotu odpowiedzialnego czy też fiskalnych skutków decyzji administracyjnych. Ich interpretacja powinna uwzględniać całokształt okoliczności sprawy, cel ustawy oraz aksjologię zasad proporcjonalności i sprawiedliwości materialnej. Takie podejście umożliwia bardziej elastyczne i sprawiedliwe rozstrzyganie spraw, ograniczając ryzyko automatyzmu decyzyjnego i wzmacniając zaufanie do administracji publicznej.

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego może stanowić istotny punkt odniesienia zarówno w praktyce urzędniczej, jak i sądowej w zakresie interpretacji i stosowania przepisów sankcjonujących ustawy SENT.

Abstract

Limitation period for initiating proceedings and grounds for refraining from imposing a fine under the SENT Act – commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 5 September 2024, II GSK 1280/21

Keywords: SENT Act; Tax Ordinance Act; limitation period; appropriate application of regulations; administrative fine; refraining from imposing a monetary fine

The commentary is of an approving nature and concerns the judgment of the Supreme Administrative Court of 5 September 2024 (II GSK 1280/21), in which the Court made important interpretative findings regarding the application of the Act of 9 March 2017 on the Road and Rail Transport Monitoring System and the Trade in Heating Fuels (the SENT Act).

The author approves of the Court's position that Art. 165b § 1 of the Tax Ordinance does not apply in administrative proceedings aimed at imposing a fine for violations of the SENT Act. The Court rightly emphasized that the provisions of these statutes serve different purposes. The commentary also supports the interpretation of Art. 24(3) of the SENT Act, as presented by the Supreme Administrative Court, which sets out the grounds for refraining from imposing a financial penalty. The author highlights the soundness of the Court's reasoning, which holds that these grounds should not be interpreted narrowly, solely through the lens of the economic hardship of the regulated entity or the anticipated revenue from fines. Their assessment must also take into account the purpose of the Act, the nature of the legal violation, the principle of proportionality of the measures applied, and all the factual circumstances of the case. This commentary is intended as a contribution to the ongoing discussion on the application of administrative fines under the SENT Act.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Gurba W., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Dauter B., Hauser R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Musolf G., *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Nowacki J., *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3.
- Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- Ordynacja podatkowa*, t. II: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- Pietrasz P., *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe [w:] Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, red. M. Popławski, Białystok 2009.
- Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, LEX/el. 2019.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 572).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2025, poz. 111).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1542 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1218).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2024, poz. 236).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, LEX nr 1661924.
- Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., I OSK 2283/17, LEX nr 2467800.
- Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., I FSK 322/17, LEX nr 2619994.
- Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2020 r., I FSK 1755/19, LEX nr 3045459.
- Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II GSK 1953/21, LEX nr 3264458.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1203/21, LEX nr 3286877.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., II GSK 1265/21, LEX nr 3336277.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2021 r., II GSK 1993/21, LEX nr 3284196.
- Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 2186/21, LEX nr 3331542.

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 r., II GSK 2364/21, LEX nr 3291074.
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II GSK 1196/21, LEX nr 3318931.
Wyrok NSA z dnia 3 marca 2022 r., II GSK 35/22, LEX nr 3330713.
Wyrok NSA z dnia 15 marca 2022 r., II GSK 111/22, LEX nr 3337907.
Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2022 r., II FPS 1/22, LEX nr 3340571.
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2023 r., II GSK 497/22, LEX nr 3508050.
Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2023 r., II GSK 1000/22, LEX nr 3585297.
Postanowienie NSA z dnia 3 lipca 2023 r., II GPS 1/23, LEX nr 3577703.
Wyrok NSA z dnia 5 września 2024 r., II GSK 1280/21, LEX nr 3756107.
Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2024 r., II GSK 1266/21, LEX nr 3793641.
Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., III FSK 727/23, LEX nr 3844803.

Inne

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów z dnia 25 stycznia 2017 r. (druk nr 1244), <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1244> (19.04.2025).

dr Grzegorz Lubeńczuk

ORCID: 0000-0001-5028-8020

grzegorz.lubenczuk@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Wydobywanie kopaliny poza obszarem górnictwem określonym w koncesji jako przesłanka ustalenia opłaty podwyższonej z art. 140 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2025 r., II GSK 1542/21

Słowa kluczowe: wydobywanie kopalin; koncesja; opłata podwyższona; opłata dodatkowa; wydobywanie bez koncesji; naruszenie warunków koncesji

Przedmiotem glosy jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2025 r. (II GSK 1542/21), w którym Sąd odszedł od dotychczasowej linii orzeczniczej uznającej wydobywanie kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górnictwem za działalność wykonywaną z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji, której skutkiem powinno być ustalenie opłaty dodatkowej. Uznał on, że jest to działalność wykonywana bez wymaganej koncesji, która powinna skutkować ustaleniem opłaty podwyższonej. Glosa ma charakter aprobeujący. Podejście zaproponowane w głosowanym wyroku w większym stopniu uwzględnia istotę koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża jako aktu przyznającego uprawnienie do wykonywania tej działalności tylko w przestrzeni wyznaczonej przez granice obszaru górnictwa. Bardziej odpowiada ono też przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji odpowiedzialności za naruszenie zasad wykonywania tej działalności. Utrwalenie tego podejścia może mieć istotne znaczenie dla praktyki, gdyż stosowanie opłaty podwyższonej, która z uwagi na sposób obliczania, niejako z samej natury, jest wyższa od opłaty dodatkowej, która byłaby ustalona w analogicznej sytuacji, będzie skutkowało faktycznym „zaostreniem” odpowiedzialności za wydobywanie kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górnictwem.

Wprowadzenie

Wydobywanie kopaliny poza granicami określonego w koncesji obszaru górniczego w każdym przypadku stanowi naruszenie zasad wydobywania kopaliny, które zostały określone w przepisach ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze¹. Zawarta w tych przepisach regulacja jest jednak na tyle niejednoznaczna, że pozwala na zakwalifikowanie takiej działalności zarówno jako działalności wykonywanej z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji, jak i jako działalności wykonywanej bez wymaganej koncesji. Tymczasem dokonana w tym zakresie kwalifikacja przesądza o konsekwencjach zaistniałego w jej rezultacie naruszenia prawa. W przypadku wydobywania kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym za działalność wykonywaną z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji organy nadzoru górniczego są zobowiązane do ustalenia opłaty dodatkowej na zasadach określonych w art. 139 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g., w przypadku natomiast uznania, że jest to działalność wykonywana bez wymaganej koncesji, powstaje obowiązek ustalenia opłaty podwyższonej, o której mowa w art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. Ma to o tyle istotne znaczenie, że z uwagi na sposób obliczania opłata podwyższona jest niemal automatycznie wyższa od opłaty dodatkowej, która zostałaby ustalona w takich samych okolicznościach faktycznych. Ponadto uznanie działalności polegającej na wydobywaniu kopaliny poza granicami obszaru górniczego za działalność wykonywaną bez wymaganej koncesji może stanowić podstawę przewidzianej w ustawie odpowiedzialności wykroczeniowej i karnej.

W dotychczasowym orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny uznawał wydobywanie kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym za działalność wykonywaną

z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji, jednak w wyroku z dnia 12 lutego 2025 r. (II GSK 1542/21)² zaaprobował on przyjętą przez organy nadzoru górniczego i sąd I instancji kwalifikację wydobywania kopaliny w takich okolicznościach za działalność wykonywaną bez wymaganej koncesji. Mając na względzie określone w ustawie zasady obliczania opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej oraz odpowiedzialności wykroczeniowej i karnej, należy stwierdzić, że zaakceptowanie takiego podejścia będzie skutkowało faktycznym zaostrożeniem odpowiedzialności związanej z wydobywaniem kopaliny poza granicami obszaru górniczego. Pomimo tak dużej doniosłości zmiany wynikającej z przyjętego w głosowanym wyroku stanowiska Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnił je w niezwykle ogólnikowy sposób. Rodzi to potrzebę poszerzonej analizy zaproponowanego przez NSA podejścia w kontekście określonych w przepisach Prawa geologicznego i górniczego z 2011 r. zasad wykonywania działalności koncesjonowanej oraz odpowiedzialności za naruszenie tych zasad.

1. Okoliczności faktyczne i treść orzeczenia

Głosowany wyrok zapadł w postępowaniu prowadzonym na skutek skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 stycznia 2021 r. (III SA/Gl 967/19) oddalającego skargę na decyzję Prezesa Wyższego Urzędu Górniczego z dnia 20 sierpnia 2019 r. (nr PR.543.35.2019) w przedmiocie ustalenia opłaty podwyższonej za wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji.

Opłata podwyższona została ustalona w związku z wydobywaniem kopaliny, która zgodnie z dokumentacją geologiczną złoża została zakwalifikowana jako piaski ze żwirami. Wydobywania dokonała spółka, która posiadała koncesję uprawniającą do wydobywania piasku, jednak w ramach prowadzonej działalności wykroczyła poza obszar objęty konce-

¹ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1290 ze zm.), dalej: p.g.g.

² Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., II GSK 1542/21, LEX nr 3839771.

sją, prowadząc wydobywanie na terenie działek sąsiadujących z tym obszarem. Teren działek został udostępniony spółce prowadzącej wydobywanie przez ich właścicieli, którzy wyrazili zgodę na eksploatację nieruchomości. Już po przekroczeniu granic obszaru górniczego, dla którego spółka prowadząca wydobywanie posiadała koncesję, i po rozpoczęciu wydobywania na terenie przedmiotowych działek spółka ta wystąpiła z wnioskiem o wydanie koncesji na wydobywanie kopaliny z ich terenu, jednak do czasu wszczęcia postępowania w przedmiocie ustalenia opłaty podwyższonej koncesja ta nie została wydana. Wyróbisko powstało w wyniku działalności wydobywczej prowadzonej poza obszarem objętym koncesją było połączone przestrzennie z wyrobiskiem eksploatacyjnym zakładu górniczego funkcjonującego na podstawie koncesji. Zgodnie z uznanymi przez Naczelny Sąd Administracyjny za prawidłowe ustaleniami organów nadzoru górniczego wydobytych zostało 22 167,5 t kruszywa (przy czym z uwagi na brak możliwości wykonania pomiarów podwodnej części wyrobiska przy wyliczeniach uwzględniono jedynie objętość jego części nadwodnej).

Skargę kasacyjną wniosła spółka, której została ustalona opłata podwyższona. Skarga opierała się na szeregu zarzutów naruszenia przepisów postępowania mogących mieć istotny wpływ na wynik sprawy oraz na zarzucie naruszenia prawa materialnego poprzez nieprawidłowe zastosowanie art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. i nałożenie opłaty podwyższonej w sytuacji, gdy w stanie faktycznym sprawy uznać należało, że zarzucana działalność była prowadzona jedynie z rażącym naruszeniem warunków określonych w posiadanej już koncesji, nie zaś bez koncesji, co zgodnie z art. 139 ust. 1 p.g.g. „kwalifikuje” do nałożenia opłaty dodatkowej, a nie podwyższonej.

Po rozpatrzeniu sprawy Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną, stwierdzając, że podniesione w jej treści zarzuty są niezasadne. W odniesieniu do zarzutu nieprawidłowego zastosowania art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. uznał, że zebrany w sprawie mate-

riał dowodowy nie dał podstaw do zastosowania art. 139 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. i ustalenia opłaty dodatkowej za rażące naruszenie warunków koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża. W ocenie Sądu działanie polegające na wydobywaniu kopaliny na terenie, na którym prowadzący je podmiot nie dysponował stosowną koncesją, stanowiło „nielegalną eksploatację złoża”, a nie naruszenie posiadanej przez ten podmiot decyzji koncesyjnej, zaś eksploatacja przedmiotowego złoża bez wymaganej koncesji wyczerpuje dyspozycję art. 140 ust. 1 p.g.g.

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, Sąd wskazał, że organy administracji obu instancji oraz sąd I instancji prawidłowo przyjęły, że odwołujący się kasacyjnie wydobył 22 167,5 t kruszywa, co w konsekwencji pozwalało na zastosowanie przepisu prawa materialnego, tj. art. 140 ust. 1 p.g.g. Naczelny Sąd Administracyjny uznał przy tym, że w toku postępowania, którego legalność była przedmiotem oceny, sąd I instancji ustalił spełnienie ustawowych przesłanek zastosowania art. 140 ust. 1 p.g.g. oraz art. 143 ust. 3 p.g.g., które warunkują ustalenie opłaty podwyższonej, tj. ustalenie, czy nastąpiło wydobywanie określonej rodzajowo kopaliny, czy wydobywanie to miało miejsce bez koncesji oraz jaka była wielkość wydobytej kopaliny. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił też uwagę, że wydobywanie prowadzone poza granicami obszaru górniczego było znacznych rozmiarów, a przekroczenie granic obszaru górniczego na tyle znaczące, że nie mogło być niezauważone w trakcie wykonywania robót. W efekcie Sąd uznał za bezzasadny zarzut niewłaściwego zastosowania art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g., podczas gdy z uwagi na nieumyślny charakter przekroczenia granicy obszaru górniczego powinien zostać zastosowany art. 139 ust. 1 p.g.g.

2. Przestrzenne ograniczenie uprawnień wynikających z koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża

Wydobywanie kopaliny jest jednym z nielicznych rodzajów działalności, których wykonywanie zostało w polskim prawie objęte

wymogiem uzyskania koncesji, która przez ustawodawcę jest postrzegana jako najbardziej ingerencyjna forma reglamentacji działalności gospodarczej³. Za przyczyny tak restrykcyjnej reglamentacji dostępu do kopalin uznaje się m.in. konieczność zapewnienia bezpieczeństwa surowcowego państwa; znaczenie dla jego strategicznych interesów, w tym związanych z zapewnieniem bezpieczeństwa energetycznego; związane z ich wydobywaniem zagrożenia dla tych, którzy podejmują działalność w zakresie poszukiwania, rozpoznawania oraz wydobywania kopalin, dla środowiska oraz interesów osób trzecich⁴. Trafnie też wskazuje się na ich nieodnawialny charakter⁵ i cechę „wyczerpalności” złóż kopalin⁶ oraz fakt, że wydobywanie kopalin powoduje ubytek złoża będący uszczerbkiem w środowisku, który negatywnie oddziałuje na jego pozostałe elementy⁷.

Zasady koncesjonowania działalności w zakresie wydobywania kopalin ze złóż określają przepisy Prawa geologicznego i górniczego z 2011 r. Artykuł 21 ust. 1 pkt 2 p.g.g. wprowadza zasadę, zgodnie z którą działalność ta może być wykonywana tylko po uzyskaniu koncesji. Jedynym przewidzianym wprost wyjątkiem od obowiązku uzyskania koncesji jest uregulowana w art. 4 ust. 1 i 2 p.g.g. możliwość wydobywania przez osobę fizyczną piasków i żwirów z przeznaczeniem na zaspokojenie jej potrzeb własnych i bez prawa rozporządzania wydobytą kopaliną. Wydobywanie takie może być prowadzone tylko z nieruchomości, która stanowi przedmiot prawa własności lub użytko-

wania wieczystego osoby prowadzącej wydobywanie, nie może być wykonywane przy użyciu środków strzałowych, nie może być większe niż 10 m³ w roku kalendarzowym i nie może naruszać przeznaczenia nieruchomości. Wymogiem formalnym warunkującym legalność takiego wydobycia jest zawiadomienie właściwego organu nadzoru górniczego dokonane na piśmie z co najmniej 7-dniowym wyprzedzeniem.

Koncesja uchyla generalny zakaz podejmowania działalności gospodarczej w danej dziedzinie i tym samym dopuszcza koncesjonariusza do legalnego wykonywania takiej działalności⁸. Dopiero po uzyskaniu koncesji powstaje możliwość podjęcia i wykonywania działalności gospodarczej we wskazanym w niej zakresie⁹.

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 44 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁰ koncesja uprawnia do wykonywania działalności gospodarczej na terenie całego kraju i przez czas nieokreślony, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej. Takim przepisem odrębnym jest art. 21 ust. 5 p.g.g., który stanowi, że koncesja uprawnia do wykonywania działalności gospodarczej w oznaczonej przestrzeni. Regulacja ta odnosi się do wszystkich koncesji udzielanych na podstawie przepisów Prawa geologicznego i górniczego z 2011 r., w tym także do koncesji na wydobywanie kopalin ze złóż. W funkcjonalnym związku z tą regulacją pozostaje art. 30 ust. 1 p.g.g., zgodnie z którym koncesja określa przestrzeń, w granicach której ma być wykonywana zamierzona działalność, a w odniesieniu do koncesji na wydobywanie kopalin ze złóż – również art. 32 ust. 1 p.g.g., który za obligatoryjny element koncesji uznaje wyznaczenie granic obszaru górniczego i tere-

³ Rządowy projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców z dnia 21 listopada 2017 r., Sejm RP VIII kadencji, druk nr 2051, s. 5.

⁴ A. Lipiński, *Interpretacyjne problemy prawa geologicznego i górniczego – tzw. „połowy bursztynu”*, „Studia Prawnicze KUL” 2018, nr 2, s. 47.

⁵ A. Lipiński, *Z problematyki nielegalnego wydobywania kopalin* [w:] *Prawne aspekty gospodarowania zasobami. Korzystanie z zasobów środowiska*, red. B. Rakoczy, M. Szalewska, K. Karpus, Toruń 2014, s. 259.

⁶ Por. E. Przeszło, H. Wolska, *Koncesje w prawie geologicznym i górnicznym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2019, nr 6(852), s. 33.

⁷ A. Lipiński, *Z problematyki nielegalnego...*, s. 259.

⁸ K. Kohutek, *Komentarz do art. 46 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej* [w:] M. Brożyna, M. Chudzik, K. Kohutek, J. Molis, S. Szuster, *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX/el. 2005.

⁹ Por. A. Wołoszyn-Cichocka, *Ewolucja polskich regulacji prawnych w zakresie koncesjonowania działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2019, nr 2, s. 165.

¹⁰ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2024, poz. 236 ze zm.).

nu górniczego. Definicję legalną obszaru górniczego zawiera art. 6 ust. 1 pkt 5 p.g.g., natomiast definicję terenu górniczego – art. 6 ust. 1 pkt 15 p.g.g. Odnosząc treść tych definicji do przedmiotu koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża, należy przyjąć, że obszar górniczy to przestrzeń, w granicach której przedsiębiorca jest uprawniony do wydobywania kopaliny, natomiast teren górniczy to przestrzeń objęta przewidywanymi szkodliwymi wpływami tego wydobywania.

Określenie obszaru górniczego ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia zakresu przyznanego w koncesji uprawnienia do wydobywania kopaliny. Granice obszaru górniczego wyznaczają przestrzeń, w której podmiot, któremu udzielono koncesji, może wydobywać kopalinę, przy czym aby działalność taka mogła być uznana za zgodną z prawem, musi być wykonywana z uwzględnieniem zasad określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego i w samej koncesji. Z drugiej strony każde przekroczenie granic obszaru górniczego i podjęcie działalności na obszarze, na którym podmiot, któremu udzielono koncesji, nie dysponuje uprawnieniem do wydobywania kopaliny (np. na podstawie innej koncesji albo na zasadach określonych w art. 4 ust. 1 i 2 p.g.g.), stanowi naruszenie tych zasad.

3. Zasady odpowiedzialności za wydobywanie kopaliny poza obszarem górniczym

Stwierdzenie, że doszło do naruszenia polegającego na wydobywaniu kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym, stanowi podstawę do pociągnięcia podmiotu, który dopuścił się takiego naruszenia, do odpowiedzialności. W świetle przepisów Prawa geologicznego i górniczego z 2011 r. w takim przypadku w grę może wchodzić kilka rodzajów odpowiedzialności, w tym odpowiedzialność administracyjna, wykroczeniowa i karna.

Przewidziana w ustawie odpowiedzialność administracyjna realizowana jest m.in. poprzez możliwość ustalenia opłaty dodatkowej lub opłaty podwyższonej. Podstawą stosowania opłaty

dodatkowej jest art. 139 ust. 1 p.g.g., zgodnie z którym opłacie tej podlega działalność wykonywana z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji albo w zatwierdzonym bądź podlegającym zgłoszeniu projekcie robót geologicznych. Na podstawie art. 140 ust. 1 p.g.g. opłacie podwyższonej podlega działalność wykonywana bez wymaganej koncesji albo bez zatwierdzonego bądź podlegającego zgłoszeniu projektu robót geologicznych.

Od strony teoretycznoprawnej konstrukcja opłaty podwyższonej i opłaty dodatkowej jest bardzo podobna. W założeniu ustawodawcy obie opłaty mają charakter sankcyjny¹¹ i klasyfikowane są przez doktrynę jako sankcje administracyjne¹². W przypadku obu opłat wskazuje się na ich represyjny charakter¹³. W odniesieniu do opłaty podwyższonej prezentowany jest pogląd, że ma ona stanowić bodziec negatywny, mający na celu powstrzymanie podmiotu administrowanego przed działaniem niezgodnym z prawem, t.j. przed podjęciem działalności bez wymaganej koncesji lub przed podjęciem prac geologicznych bez wymaganego zatwierdzenia projektu robót lub jego zgłoszenia (funkcja prewencyjna), i wprowadzać stan finansowej „nieopłacalności” działalności z naruszeniem zasad jej reglamentacji¹⁴. Wydaje się, że uwagi te, choć nie wprost, można odnosić również do opłaty dodatkowej, która niewątpliwie może pełnić podobne

¹¹ Por. Rządowy projekt ustawy – Prawo geologiczne i górnicze z dnia 16 grudnia 2008 r., Sejm RP VI kadencji, druk nr 1696.

¹² Tak m.in.: G. Radecki, *Increased and additional fees governed by the Geological and Mining Law as examples of administrative pecuniary penalties*, „Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska” 2021, nr 2, s. 1–2; M. Szalewska, *Opłaty sankcyjne* [w:] *Wybrane problemy prawa geologicznego i górniczego*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2016, s. 107; K. Karpus, *Komentarz do art. 139 [w:] Prawo geologiczne i górnicze*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2015, s. 727.

¹³ Por. w odniesieniu do opłaty dodatkowej: H. Schwarz, *Komentarz do art. 139 [w:] Prawo geologiczne i górnicze*, t. II: *Komentarz*, wyd. 1, 2016, s. 301–302 oraz w odniesieniu do opłaty podwyższonej: H. Schwarz, *Komentarz do art. 140*, s. 310.

¹⁴ M. Szalewska, *Opłaty sankcyjne...*, s. 113.

funkcje. Odpowiedzialność oparta na art. 139 i art. 140 p.g.g. ma charakter obiektywny. Wyłączną przesłanką ustalenia zarówno opłaty dodatkowej, jak i opłaty podwyższonej jest stwierdzenie, że prowadzona była działalność, z którą dany przepis wiąże obowiązek ustalenia opłaty. W obu przypadkach bez znaczenia pozostaje kwestia przypisania winy podmiotowi prowadzącemu taką działalność. Obie opłaty mają też charakter obligatoryjny¹⁵. Oznacza to, że w przypadku stwierdzenia zachowania stanowiącego przesłankę ustalenia opłaty właściwy organ nadzoru górniczego jest zobowiązany do wydania decyzji ustalającej tę opłatę.

O ile konstrukcja opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej wykazuje szereg podobieństw, to faktyczna dolegliwość ustalenia każdej z opłat może być zdecydowanie inna. Przesądza o tym sposób obliczania wysokości tych opłat. W przypadku działalności polegającej na wydobywaniu kopaliny sposób obliczania wysokości obu opłat został oparty na modelu zwielokrotnienia stawki opłat eksploatacyjnych¹⁶. Podstawą określenia wysokości opłaty w obu przypadkach jest ilość wydobytej kopaliny oraz określona w załączniku do ustawy stawka opłaty eksploatacyjnej dla tej kopaliny. Zgodnie z art. 139 ust. 3 pkt 3 p.g.g. opłatę dodatkową za wydobywanie kopaliny z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji ustala się w wysokości pięciokrotnej stawki opłaty eksploatacyjnej dla danego rodzaju kopaliny, pomnożonej przez ilość wydobytej w ten sposób kopaliny, natomiast na podstawie art. 140 ust. 3 pkt 3 p.g.g. stawkę opłaty podwyższonej za wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji ustala się w wysokości czterdziestokrotnej stawki tej opłaty pomnożonej przez ilość kopaliny wydobytej bez koncesji. Taki sposób obliczania wysokości opłat powoduje, że organ ustalający opłatę nie ma żadnego wpływu na jej wysokość. Oznacza to, że w przypadku

wydobycia określonej ilości kopaliny opłata podwyższona będzie automatycznie wyższa od ustalonej dla tej samej ilości kopaliny opłaty dodatkowej.

Niezależnie od przedstawionej regulacji dotyczącej zasad ustalania opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej art. 177 pkt 2 p.g.g. uznaje wykonywanie działalności w zakresie wydobywania kopaliny ze złóż bez wymaganej koncesji za wykroczenie zagrożone karą aresztu. Z kolei art. 176 p.p.g. penalizuje działalność polegającą na wydobywaniu kopaliny ze złóż bez wymaganej koncesji, której skutkiem jest powstanie znacznej szkody w mieniu, poważnej szkody w środowisku albo spowodowanie bezpośredniego niebezpieczeństwa takiej szkody. W najdalej idącym przypadku, związanym z umyślnym działaniem, którego skutkiem jest powstanie wskazanej szkody, sprawca podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Z punktu widzenia przedstawionych przesłanek ustalania opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej, jak i przesłanek odpowiedzialności wykroczeniowej i karnej podstawowe znaczenie ma kwalifikacja stwierdzonego naruszenia jako działalności wykonywanej bez wymaganej koncesji bądź jako działalności wykonywanej z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji. W przypadku działalności polegającej na wydobywaniu kopaliny poza obszarem górniczym taka kwalifikacja nie jest jednak oczywista. Jak bowiem trafnie zauważa Aleksander Lipiński, w sytuacji, gdy koncesja określa ramy będącego jej przedmiotem przedsięwzięcia, w tym w odniesieniu do lokalizacji, metody wydobywania, jego wielkości, przyjętej technologii itd., to każde uchybienie tym wymaganiom stanowi naruszenie koncesji i może być jednocześnie w tej części traktowane jako wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji¹⁷.

Odzwierciedleniem powstających na tym tle wątpliwości jest stanowisko zaproponowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu głosowanego wyroku, które jest całkowi-

¹⁵ Por. H. Schwarz, *Komentarz do art. 139...*, s. 301.

¹⁶ Szerzej na temat metod obliczania opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej: M. Szalewska, *Opłaty sankcyjne...*, s. 114.

¹⁷ A. Lipiński, *Z problematyki nielegalnego...*, s. 264–265.

cie odmienne od poglądów wyrażanych w tym przedmiocie przez NSA w szeregu wcześniejszych orzeczeń.

4. Wydobywanie kopaliny poza obszarem górniczym w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Kwestia kwalifikacji wydobywania kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym wielokrotnie była przedmiotem analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarówno na gruncie przepisów ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze¹⁸, jak i na gruncie Prawa geologicznego i górniczego z 2011 r.¹⁹ W kolejnych orzeczeniach NSA konsekwentnie, chociaż bez szerszego uzasadnienia, wskazywał, że wydobywanie kopaliny poza granicami określonego w koncesji obszaru górniczego jest wykonywaniem tej działalności z rażącym naruszeniem warunków określonych w koncesji²⁰.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie można sprowadzić w zasadzie do przedstawionego w wyroku z dnia 13 maja 2016 r. (II GSK 2940/14)²¹ zapatrywania, że wydobywanie kopaliny bez

koncesji ma miejsce wówczas, gdy podmiot prowadzący tego rodzaju działalność w ogóle nie uzyskał koncesji, a nie w sytuacji, gdy podmiot wydobywający kopalinę posiada koncesję, lecz wynikające z niej uprawnienia wykonywał w sposób naruszający prawo – poza obszarem górniczym²². Zgodnie z przyjętym przez Naczelną Sąd Administracyjny stanowiskiem koncesja wyznacza obszar górniczy, w granicach którego przedsiębiorca może realizować swoje uprawnienie, zaś przekroczenie tych granic w sytuacji, gdy nie mają miejsca okoliczności niezależne od przedsiębiorcy, zawsze musi być traktowane jako rażące naruszenie warunków koncesji²³.

Należy zauważyć, że dokonując ocen w tym zakresie, Naczelną Sąd Administracyjny nie brał pod uwagę takich okoliczności, jak ilość wydobytej kopaliny czy proporcja kopaliny wydobytej poza określonym w koncesji obszarem górniczym do kopaliny wydobytej na tym obszarze. Nie zmienił on opartej na przyjętych założeniach kwalifikacji nawet w sytuacji, gdy ilość kopaliny wydobytej poza obszarem górniczym sięgała kilkuset tysięcy ton i gdy była ona niemal półtora raza większa niż ilość kopaliny wydobytej w granicach obszaru górniczego²⁴. Okoliczności te zostały wzięte przez Naczelną Sąd Administracyjny pod uwagę tylko jako podstawa do konkluzji, że przedmiotowe wydobywanie daje się ocenić jako rażące naruszenie warunków koncesji²⁵.

Co do zasady Naczelną Sąd Administracyjny nie brał też pod uwagę, na potrzeby przedmiotowej kwalifikacji, okoliczności związanych z usytuowaniem miejsca wydobywania kopaliny w stosunku do obszaru górni-

¹⁸ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. 1994, nr 27, poz. 96 ze zm.).

¹⁹ Przepisy Prawa geologicznego i górniczego z 1994 r. nie przewidywały osobnej opłaty dodatkowej i opłaty podwyższonej, jednak odróżniały zachowanie polegające na wydobywaniu kopaliny bez wymaganej koncesji od jej wydobywania z rażącym naruszeniem koncesji, co w obu przypadkach rodziło po stronie właściwych organów obowiązek ustalenia opłaty eksploatacyjnej w wysokości osiemdziesięciokrotnej stawki tej opłaty dla danego rodzaju kopaliny, pomnożonej przez ilość wydobytej w ten sposób kopaliny.

²⁰ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646; wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II GSK 4714/16, LEX nr 2619127; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007; wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., II GSK 638/20, LEX nr 3622801.

²¹ Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359.

²² Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359.

²³ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II GSK 4714/16, LEX nr 2619127; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007; wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., II GSK 638/20, LEX nr 3622801.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359.

²⁵ *Ibidem*.

czego określonego w koncesji. Jedynie w wyroku z dnia 13 maja 2016 r. (II GSK 2940/14) wyraził zapatrywanie, że przy ocenie tego, czy doszło do wydobywania bez koncesji, czy z naruszeniem jej warunków, należy uwzględnić położenie terenu, na którym prowadzone jest sprzeczne z prawem wydobywanie, w stosunku do obszaru górniczego określonego w koncesji. Opierając się na takich założeniach, Sąd uznał, że „nie można zgodzić się (...), że wydobywanie w odrębnym miejscu (na odrębnej działce) stanowi wydobywanie bez koncesji, podobnie jak wydobywaniem bez koncesji byłoby wydobywanie na działce jeszcze dalej położonej w innym rejonie Polski”²⁶. W ocenie Sądu okoliczność, że kopalina jest wydobywana na działkach sąsiadujących z obszarem górniczym określonym w koncesji oraz na działce, która co prawda w części stanowi ten obszar, lecz eksploatacja była prowadzona także poza nim, przemawia za przyjęciem, że doszło do niezgodnego z warunkami koncesji powiększenia powierzchni wydobywania, nie zaś do wydobywania bez koncesji²⁷.

Analiza treści orzeczeń, z których pochodzą przedstawione tezy, prowadzi do wniosku, że przez długi czas w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestia kwalifikacji wydobywania kopaliny poza obszarem górniczym określonym w koncesji jako wykonywania tej działalności z naruszeniem warunków koncesji nie budziła większych wątpliwości. Kwalifikacja taka była dokonywana przez NSA wręcz mechanicznie i w zasadzie bez żadnego uzasadnienia. Zdecydowanie więcej uwagi Naczelnny Sąd Administracyjny poświęcał kwestii ustalenia „rażącego charakteru” takiego naruszenia, choć i w tym zakresie często przyjmował on dość uproszczone podejście, oparte na stanowisku, że wydobywanie kopaliny poza granicami obszaru górniczego jest wykonywaniem koncesji w sposób rażący, bo wiąże się z prowadzeniem działalności w obszarze, w którym przedsię-

biorcy nie przysługuje uprawnienie²⁸, czy też na zapatrywaniu, że już sam fakt świadomego, bezspornego wydobywania kopaliny z terenu położonego poza granicami obszaru górniczego wyznaczonego w koncesji udzielonej stronie, która następnie prowadzi to „nielegalne” wydobywanie – jest wykonywaniem koncesji w sposób rażąco niezgodny z jej warunkami²⁹. W tym jednak przypadku Naczelnny Sąd Administracyjny skłonny był w wielu przypadkach do nieco bardziej pogłębionej analizy, dostrzegając m.in. znaczenie oczywistości, niedwuznaczności, bezsporności, wyjątkowości i naganności świadomego działania podmiotu naruszającego warunki koncesji, ocenianych w kontekście skali naruszenia³⁰; oczywistego, długotrwałego, świadomego i uporczywego charakteru wydobywania kopaliny z terenu leżącego poza obszarem górniczym³¹; czy też ilości wydobytej kopaliny i okresu wydobywania³².

5. Wydobywanie kopaliny poza obszarem górniczym jako działalność wykonywana bez wymaganej koncesji

Rozstrzygając wątpliwości związane z możliwością zakwalifikowania wydobywania kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym na podstawie art. 139 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. bądź art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g., należy opowiedzieć się za przedstawionym w glosowanym wyroku stanowiskiem, że jest to działalność wykonywana bez wymaganej koncesji, która na podstawie art. 140 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 p.g.g. powinna skutkować ustaleniem opłaty podwyższonej.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007; wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., II GSK 638/20, LEX nr 3622801.

³¹ Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359.

³² Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ *Ibidem*.

Podstawą do zaaprobowania stanowiska proponowanego przez Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku jest konstrukcja koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża, która każdorazowo określa obszar górniczy rozumiany jako przestrzeń, w granicach której podmiot, któremu udzielono koncesji, jest uprawniony do wydobywania kopaliny. Akceptując często wyrażany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, że wydanie koncesji na wydobywanie kopaliny oznacza uchylenie w indywidualnym przypadku generalnego zakazu wykorzystywania zasobów naturalnych, jakimi są złoża kopaliny³³, należy dodać, że skutek polegający na uchyleniu wskazanego zakazu dotyczy tylko określonego w koncesji obszaru górniczego i tylko w granicach tego obszaru podmiot, który uzyskał koncesję, może wykonywać wynikające z koncesji uprawnienie do wydobywania kopaliny. Poza tym obszarem koncesja nie wywołuje skutków związanych z możliwością wydobywania kopaliny. Podmiot, który zamierza wydobywać kopalinę poza granicami obszaru górniczego określonego w udzielonej mu koncesji, musi w każdym przypadku wystąpić o udzielenie koncesji dla tego nowego obszaru. Posługując się dość daleko idącym uproszczeniem, można wskazać, że w zakresie dotyczącym możliwości wydobywania kopaliny koncesja „nie istnieje” i nie rodzi żadnych uprawnień poza granicami określonego w jej treści obszaru górniczego (choć należy pamiętać, że może ona wywoływać poza tym obszarem inne skutki, np. związane z przewidywanymi szkodliwymi wpływami robót górniczych zakładu górniczego w granicach terenu górniczego). Kwestia ta pojawiała się już zresztą w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wskazywał, że wydobywanie kopaliny poza granicami obszaru górniczego wiąże się z prowadzeniem działalności w obszarze, w którym przedsiębiorcy nie przysługują uprawnienia. Sąd wy-

prowadzał jednak nieprawidłowy wniosek, że okoliczność ta świadczy wyłącznie o rażącym naruszeniu warunków określonych w koncesji³⁴. W tym zakresie należy zgodzić się z Gabrielem Radeckim, który wskazuje, że w sytuacji, gdy działalność jest podejmowana w innym miejscu niż obszar górniczy, którego granice zostały określone w koncesji, nie istnieje związek pomiędzy tą działalnością a uprawnieniami wynikającymi z koncesji i nie można w takim przypadku uznać, że wykroczenie poza obszar górniczy stanowi przykład rażącego naruszenia warunków koncesji³⁵. Rażące naruszenie warunków określonych w koncesji może mieć bowiem miejsce, gdy działania sprawcy pozostają w sprzeczności z przysługującymi mu uprawnieniami, taką zaś sprzeczność można stwierdzić wyłącznie wtedy, gdy sprawca posiada akt będący źródłem tych uprawnień, taki jak koncesja. W przeciwnym razie istnieją podstawy do nałożenia na niego podwyższonej opłaty za brak takiego aktu³⁶. Wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji nie można zatem utożsamiać z całkowitym jej brakiem, a więc z sytuacją, gdy koncesja nigdy nie została udzielona, wygasła albo została cofnięta, lecz z brakiem wynikających z koncesji uprawnień do prowadzenia takiej działalności w danym zakresie, w tym w określonym miejscu lub czasie.

W doktrynie trafnie wskazuje się, że sytuacja wykonywania działalności bez wymaganej koncesji może zaistnieć np. w związku z ograniczeniem jej zakresu³⁷. Co prawda pogląd ten został wyrażony w kontekście art. 37 ust. 2 pkt 2 p.g.g., który dotyczy wyłącznie możliwości cofnięcia albo ograniczenia zakresu koncesji w przypadku stwierdzenia wykonywania robót geologicznych z naruszeniem harmonogramu określonego w projekcie robót geolo-

³³ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007; wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., II GSK 638/20, LEX nr 3622801.

³⁴ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646.

³⁵ G. Radecki, *Increased and additional fees...*, s. 3.

³⁶ *Ibidem*, s. 3–4.

³⁷ K. Karpus, *Komentarz do art. 140 [w:] Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2015, s. 738.

gicznych, jednak wydaje się, że zachowuje on pełną aktualność także w odniesieniu do sytuacji, gdy ograniczenie zakresu koncesji następuje w wyniku jej zmiany na podstawie art. 37 ust. 5 p.g.g., co może dotyczyć również koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża.

Nie można też zgodzić się z zapatrywaniem wyrażonym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2016 r. (II GSK 2940/14), że dla przedmiotowej kwalifikacji istotna jest okoliczność, że miejsce wydobywania kopaliny sąsiaduje z obszarem górniczym określonym w koncesji. Należy uznać, że wydobywanie kopaliny bez wymaganej koncesji będzie miało miejsce za każdym razem, gdy będzie prowadzone poza granicami określonego w koncesji obszaru górniczego, niezależnie od tego, czy miejsce tego wydobywania będzie znajdowało się w granicach tej samej działki ewidencyjnej co obszar górniczy (ale poza granicami tego obszaru), czy też na innej działce, oraz niezależnie, czy będzie owo miejsce sąsiadowało bezpośrednio z obszarem górniczym na zasadzie przekroczenia jego granic, czy też będzie znajdowało się w pewnej odległości od obszaru górniczego.

Mając na względzie obiektywny charakter odpowiedzialności administracyjnej, należy przyjąć, że ustalenie, iż doszło do wydobywania kopaliny ze złoża bez wymaganej koncesji, w każdym przypadku opiera się wyłącznie na zaistniałym stanie faktycznym, którego elementem jest wydobywanie kopaliny poza określonym w koncesji obszarem górniczym. Bez znaczenia w tym zakresie powinna pozostawać możliwość przypisania winy podmiotowi, który dokonał takiego wydobywania, w tym kwestia umyślności bądź nieumyślności jego działania. Wpływu na taką kwalifikację nie powinny mieć też: środki i metody, za pomocą których prowadzone było wydobywanie; wielkość obszaru, na którym było ono prowadzone; czas, przez który było prowadzone, jak również ilość wydobytej w taki sposób kopaliny i jej proporcja do ilości kopaliny wydobytej w granicach określonego w koncesji obszaru górniczego. Nawet przypadki bardzo ograniczonego przestrzenne, krótkotrwałego czy skutkującego pozyskaniem niewielkiej ilości ko-

paliny wykroczenia poza granice obszaru górniczego powinny być traktowane jako wydobywanie kopaliny bez koncesji.

W kontekście skali działalności wykonywanej poza obszarem górniczym należy zwrócić uwagę, że w przypadku uznania takiej działalności za wykonywaną z naruszeniem warunków określonych w koncesji pojawia się problem ustalenia jej rażącego charakteru. Trudno podzielić wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, zgodnie z którym wydobywanie kopaliny poza granicami obszaru górniczego jest wykonywaniem koncesji w sposób rażący tylko dlatego, że wiąże się z prowadzeniem działalności w obszarze, w którym przedsiębiorcy nie przysługuje uprawnienie³⁸. Takie automatyczne przypisywanie „rażącego charakteru” każdej działalności prowadzonej poza obszarem górniczym określonym w koncesji nie znajduje żadnego uzasadnienia. Jednocześnie trudno byłoby uargumentować przypisanie „rażącego charakteru” wydobywaniu prowadzonemu w ograniczonym bardzo zakresie, skutkującemu odłączeniem od złoża tylko niewielkiej ilości kopaliny czy też będącemu następstwem niezamierzonego przekroczenia granic obszaru górniczego.

Podsumowanie

Zaproponowane w głosowanym wyroku podejście do kwestii kwalifikacji wydobywania kopaliny poza obszarem górniczym jako działalności wykonywanej bez wymaganej koncesji należy w pełni zaakceptować. Podejście to w większym stopniu uwzględnia istotę koncesji na wydobywanie kopaliny ze złoża jako aktu przyznającego uprawnienie do wykonywania tej działalności tylko w przestrzeni wyznaczonej przez granice obszaru górniczego. Bardziej odpowiada ono też zasadom odpowiedzialności za naruszenie zasad wykonywania tej działalności. Skoro koncesja na wydobywanie kopaliny ze

³⁸ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646.

złoża przyznaje prawo do wykonywania działalności tylko w granicach obszaru górniczego, to należy uznać, że poza tymi granicami uprawnienie to nie przysługuje. Sytuację taką trzeba utożsamiać z brakiem koncesji uprawniającej do wydobywania kopaliny na danym obszarze, a konsekwencją stwierdzenia, że takie wydobywanie miało miejsce, powinno być ustalenie opłaty podwyższonej. Wyrażając aprobatę dla przyjętego przez Sąd rozwiązania, należy oczywiście uwzględnić jego praktyczne skutki. Po pierwsze, konsekwencją uznania, że wydobywanie kopaliny poza obszarem górniczym stanowi działalność wykonywaną bez wymaganej koncesji, powinno być ustalenie opłaty podwyższonej, która

z uwagi na sposób obliczania jest niemal automatycznie wyższa od opłaty dodatkowej, którą należałoby ustalić, opierając się na podejściu proponowanym w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych. Po drugie, kwalifikacja taka każe wziąć pod uwagę możliwość pociągnięcia podmiotu, który dokonał takiego wydobywania, do odpowiedzialności wykroczeniowej i karnej na zasadach określonych w art. 176 i 177 p.g.g. Oznacza to faktyczne zaostrenie odpowiedzialności związanej z wydobywaniem kopaliny poza obszarem górniczym. Okoliczność ta nie wpływa jednak w żaden sposób na ocenę prawidłowości stanowiska przedstawionego w uzasadnieniu głosowanego wyroku.

Abstract

Mineral extraction outside the mining area specified in the concession as a premise for establishing an increased fee under Article 140, section 1 of the Act of 9 June 2011 – Geological and Mining Law – commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 12 February 2025, Case II GSK 1542/21

Keywords: mineral extraction; concession; increased fee; additional fee; mining without a concession; violation of concession conditions

The subject of this commentary is the judgment of the Supreme Administrative Court of 12 February 2025, II GSK 1542/21, in which the Court departed from the previous judicial line of adjudication, which considered mineral extraction outside the mining area specified in the concession to be an activity performed in gross violation of the terms and conditions of the concession, which should result in the imposition of an additional fee. The Supreme Administrative Court found that this activity is carried out without the required concession, which should result in the imposition of an increased fee. The commentary is approving. The approach proposed in the commented judgment better takes into account the essence of a concession for the extraction of minerals from a deposit as an act granting the right to perform this activity only within the space designated by the boundaries of the mining area. It also more closely corresponds to the structure of liability for violating the rules of performing this activity adopted by the legislator. Consolidating this approach may be of significant importance for practice, as the application of an increased fee, which due to the method of calculation is by its nature higher than the additional fee that would be established in a similar situation, will result in an actual “tightening” of the liability for the extraction of minerals outside the mining area specified in the concession.

Bibliografia

Literatura

Karpus K., *Komentarz do art. 139 [w:] Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2015.
Kohutek K., *Komentarz do art. 46 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [w:] M. Brożyna, M. Chudzik, K. Kohutek, J. Molis, S. Szuster, Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX/el. 2005.

- Lipiński A., *Interpretacyjne problemy prawa geologicznego i górniczego – tzw. „połowy bursztynu”*, „Studia Prawnicze KUL” 2018, nr 2.
- Lipiński A., *Z problematyki nielegalnego wydobywania kopalin [w:] Prawne aspekty gospodarowania zasobami. Korzystanie z zasobów środowiska*, red. B. Rakoczy, M. Szalewska, K. Karpus, Toruń 2014.
- Przeszło E., Wolska H., *Koncesje w prawie geologicznym i górnicznym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2019, nr 6(852).
- Radecki G., *Increased and additional fees governed by the Geological and Mining Law as examples of administrative pecuniary penalties*, „Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska” 2021, nr 2.
- Schwarz H., *Prawo geologiczne i górniczne*, t. II: *Komentarz*, wyd. 1, 2016.
- Szalewska M., *Oplaty sankcyjne [w:] Wybrane problemy prawa geologicznego i górniczego*, red. B. Rakoczy, Warszawa 2016.
- Wołoszyn-Cichocka A., *Ewolucja polskich regulacji prawnych w zakresie koncesjonowania działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2019, nr 2.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górniczne (Dz.U. 1994, nr 27, poz. 96 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górniczne (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1290 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2024, poz. 236 ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II GSK 1100/11, LEX nr 1387052.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II GSK 2230/14, LEX nr 1982646.
- Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., II GSK 2940/14, LEX nr 2207359.
- Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II GSK 4714/16, LEX nr 2619127.
- Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2023 r., II GSK 292/20, LEX nr 3582007.
- Wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., II GSK 638/20, LEX nr 3622801.
- Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2025 r., II GSK 1542/21, LEX nr 3839771.

Inne

- Rządowy projekt ustawy – Prawo geologiczne i górniczne z dnia 16 grudnia 2008 r., Sejm RP VI kadencji, druk nr 1696.
- Rządowy projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców z dnia 21 listopada 2017 r., Sejm RP VIII kadencji, druk nr 2051.

dr Maciej Lubiszewski

ORCID: 0000-0001-8261-7917

m.lubiszewski@uwm.edu.pl

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Dostęp wykonawców z państw trzecich do europejskiego rynku zamówień publicznych – glosa aprobowująca do wyroku TSUE w sprawie C-652/22 (Kolin)

Słowa kluczowe: dostęp do zamówienia publicznego; wspólna polityka handlowa; odesłanie prejudycjalne; wyrok TSUE w sprawie Kolin; wyrok TSUE w sprawie Qingdao

Przedmiotem opracowania jest glosa aprobowująca do wyroku TSUE w sprawie C-652/22 (Kolin). Trybunał, odmawiając odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego, stwierdził, że wykonawcom z państw, które nie są członkami Unii Europejskiej ani nie zawarły z Unią umowy gwarantującej wzajemny i równy dostęp do rynków, nie przysługuje prawo do równego traktowania w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Trybunał potwierdził, że instytucjom zamawiającym (ale nie państwom członkowskim Unii) przysługuje prawo do: pełnego otwarcia postępowania dla wykonawców z państw trzecich, ograniczenia dostępu do postępowania poprzez specjalne warunki traktowania wykonawców z państw trzecich albo zamknięcia przed nimi tego dostępu. Decyzja powinna przybrać postać warunku zamówienia ujawnionego w dokumentach zamówienia. Propozycje odpowiedzi legislacyjnej na ten wyrok budzą wątpliwości, ponieważ przewidują, że w przypadku milczenia zamawiającego wykonawcy z państw trzecich nie mogą wziąć udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Taki akt generalny może zostać uznany za wkroczenie w strefę wyłącznej kompetencji Unii (wspólna polityka handlowa).

I. Krótka prezentacja orzeczenia

22 października 2024 r. Wielka Izba Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹ wydała wyrok w sprawie C-652/22, którą zainicjował chorwacki apelacyjny sąd administracyjny (Visoki upravni sud Republike Hrvatske), przedkładając Trybunałowi wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. W tym wniosku sąd chorwacki zwrócił się do TSUE z trzema pytaniami

mi związanymi z procedurą oceny podmiotowej wykonawcy i składania w jej ramach dokumentów, które nie były uwzględnione w pierwotnej ofercie. Zdaniem jednego z wykonawców – spółki prawa tureckiego Kolin İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret AŞ – złożenie takich środków dowodowych było niedopuszczalne i powinno skutkować odrzuceniem oferty konkurenta².

¹ Dalej: TSUE albo Trybunał.

² Z uwagi na treść wyroku TSUE przytaczanie pytań sądu odsyłającego i szczegółowe omawianie stanu faktycznego sprawy, która legła u podstaw orzeczenia prejudycjalnego, nie są konieczne.

Wyrok TSUE został poprzedzony opinią Rzecznika Generalnego Anthony’ego Michaela Collinsa przedstawioną 7 marca 2024 r. Jego zdaniem przepisy unijne dotyczące udzielania zamówień publicznych zasadniczo zaliczają się do regulacji rynku wewnętrznego stanowiących kompetencję dzieloną między Unię a jej państwa członkowskie. Jednak w zakresie, w jakim w grę wchodzi regulowanie wymiany międzynarodowej, mamy do czynienia ze wspólną polityką handlową objętą kompetencją wyłączną Unii Europejskiej. Skoro dyrektywy dotyczące zamówień publicznych obejmują wykonawców z państw członkowskich Unii oraz państw, które zawarły z Unią stosowne umowy międzynarodowe, to – w opinii Rzecznika – wykonawcy z pozostałych państw (państw trzecich³) nie są uprawnieni do tego, by brać udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego⁴. Z uwagi na fakt, iż stroną sporu zawisłego przed sądem chorwackim jest wykonawca z Turcji (będącej państwem trzecim), przy jego rozstrzygnięciu nie znajdują zastosowania unijne przepisy o zamówieniach publicznych. W konsekwencji Trybunał powinien uznać wniosek sądu odsyłającego za niedopuszczalny.

Trybunał podzielił stanowisko Rzecznika Generalnego i odmówił odpowiedzi na pytania zadane przez sąd chorwacki. Wielka Izba Trybunału potwierdziła przy tym, że kwestia dostępu wykonawców z państw trzecich do europejskiego rynku zamówień publicznych należy do wyłącznej kompetencji Unii i jedynie ona może podjąć jedną z trzech możliwych decyzji: otworzyć ten dostęp całkowicie, otworzyć z ograniczeniami⁵ albo go zamknąć. Może to nastąpić

w drodze bezpośredniej decyzji Unii Europejskiej bądź też poprzez jej akt prawny upoważniający państwa członkowskie do rozstrzygnięcia tej kwestii⁶. Wobec braku jakiegokolwiek decyzji Unii Europejskiej w tym zakresie to zamawiający prowadzący postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego ocenia, „czy należy dopuścić do postępowania o udzielenie zamówienia publicznego wykonawców z państwa trzeciego, które nie zawarło z Unią umowy międzynarodowej gwarantującej równy i wzajemny dostęp do zamówień publicznych, oraz, w przypadku gdy zdecyduje się on ich dopuścić, czy należy przewidzieć korektę wyniku porównania ofert złożonych przez tych wykonawców z ofertami złożonymi przez innych wykonawców”⁷.

2. Implikacje stanowiska Trybunału

Na wstępie należy zaznaczyć, że wyrok w sprawie Kolin zapadł na gruncie tzw. dyrektywy sektorowej⁸, której art. 43 gwarantuje robotom budowlanym, dostawom, usługom i wykonawcom z państw-stron umów międzynarodowych, którymi związana jest Unia, traktowanie nie mniej korzystne niż traktowanie przyznane robotom budowlanym, dostawom, usługom i wykonawcom Unii. W świetle faktu, iż art. 25 dyrektywy klasycznej⁹ brzmi analogicznie, wnioski płynące z komentowanego judykatu rozciągają się na wszystkie zamówienia udzielane na podstawie europejskiego prawa zamówień publicznych.

cym Instrument Zamówień Międzynarodowych takie ograniczenie polega na skorygowaniu wyniku porównania ofert wykonawców z państw trzecich z ofertami złożonymi przez innych wykonawców.

⁶ Wyrok TSUE w sprawie Kolin, pkt 61–62.

⁷ *Ibidem*, pkt 63.

⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz.U.UE z 28.03.2014 r., L 94, s. 243 i n.).

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz.U.UE z 28.03.2014 r., L 94, s. 65 i n.).

³ Na gruncie prawa unijnego za „państwo trzecie” uznaje się zwykle każde państwo niebędące członkiem Unii Europejskiej. W niniejszym opracowaniu termin ten obejmuje państwo, które nie jest członkiem UE i nie zawarło z nią umowy wzajemnie gwarantującej równy dostęp do rynków zamówień publicznych. Komisja Europejska w swoim żargonie określa takie państwa jako *non-covered countries* albo *non-covered third-countries*.

⁴ Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie Kolin, pkt 33.

⁵ Zgodnie z przywołanym w dalszej części rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiają-

TSUE w komentowanym orzeczeniu potwierdził, że dostęp do rynku zamówień publicznych jest zagwarantowany tylko dla wykonawców z Unii Europejskiej oraz państw, które zawarły z Unią stosowne umowy. Przykładem takiej umowy jest wielostronne Porozumienie w sprawie zamówień rządowych zmienione protokołem z 2012 r.¹⁰, ale także liczne umowy bilateralne¹¹.

W ostatnim czasie obserwuje się wzmożenie Unii Europejskiej na polu polityki „proaktywnego podejścia” mającego na celu „wzmocnienie swojej konkurencyjności i zapewnienie równych warunków działania” „opartych na zasadzie wzajemności”. Wektor tej polityki początkowo skierowany był w stronę Chin¹², jednak bardzo szybko został zwrócony także w stronę innych państw trzecich, czego dowodzi treść komunikatu Komisji Europejskiej pt. „Wytyczne dotyczące udziału oferentów z państw trzecich w unijnym rynku zamówień publicznych oraz wprowadzania na ten rynek towarów z państw trzecich” opublikowanego w sierpniu 2019 r.¹³ W 2022 r. Unia Europejska przyjęła dwa istotne akty prawne: Instrument Zamówień Międzynarodowych (IZM)¹⁴ oraz

rozporządzenie w sprawie subsydiów zagranicznych¹⁵. Przyznają one Komisji Europejskiej uprawnienia do badania dostępu wykonawców z państw członkowskich Unii Europejskiej do rynków zamówień publicznych państw trzecich (IZM) oraz określania, czy wykonawca z państwa trzeciego ubiegający się o zamówienie publiczne w państwie członkowskim Unii nie korzysta z subsydiów, które mogą poprawić jego pozycję konkurencyjną na rynku wewnętrznym (FSR).

Na tle powyższych ustaleń warto podkreślić, że wnioski, do których doszedł Trybunał w wyroku w sprawie Kolin, nie tworzą nowego stanu prawnego, lecz wpisują się w unijną politykę wymuszania wzajemności w relacjach handlowych z państwami trzecimi, zwłaszcza w zakresie dostępu do rynków zamówień publicznych. Co istotne, stwierdziwszy, że wykonawcy z państw trzecich nie mają zagwarantowanego dostępu do europejskiego rynku zamówień publicznych, TSUE nie orzekł – co zdawał się sugerować Rzecznik¹⁶ – że nie są oni uprawnieni do udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego. Tego uprawnienia może ich pozbawić jedynie Unia Europejska, np. stosując środek przewidziany w IZM¹⁷. W konsekwencji wykonawcy z państw

¹⁰ Dz.U.UE z 7.03.2014 r., L 68, s. 1 i n. Poza Unią Europejską stronami tego Porozumienia jest ok. 20 państw, w tym: USA, Kanada, Japonia, Korea Płd., Ukraina czy – od niedawna – Macedonia Północna.

¹¹ W. Hartung, M. Baglaj, T. Michalczyk, M. Wojciechowski, J. Krysa, K. Kuźma, *Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 330. Por. też: A. Sołtyśńska, H. Talagó-Sławoj, *Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 298.

¹² Wspólny komunikat Komisji Europejskiej i Wysokiego Przedstawiciela Unii do Spraw Zagranicznych i Polityki Bezpieczeństwa do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady pt. „UE–Chiny – perspektywa strategiczna”, Strasburg 12.03.2019 r., JOIN(2019) 5, Działanie 5.

¹³ Dz.U.UE z 13.08.2019 r., C 271, s. 43 i n.

¹⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/1031 z 23 czerwca 2022 r. w sprawie dostępu wykonawców, towarów i usług z państw trzecich do unijnych rynków zamówień publicznych i koncesji oraz procedur wspierających negocjacje dotyczące dostępu unijnych wykonawców, towarów i usług do rynków zamówień publicznych i koncesji państw trzecich (Instrument Zamówień Międzynarodowych

– IZM) (Dz.U.UE z 30.06.2022 r., L 173, s. 1 i n. Ten akt prawny w żargonie praktyków określa się niekiedy jako IPI od *International Procurement Instrument*.

¹⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2560 z 14 grudnia 2022 r. w sprawie subsydiów zagranicznych zakłócających rynek wewnętrzny (Dz.U.UE z 23.12.2022 r., L 330, s. 1 i n.), dalej: FSR – skrót od *Foreign Subsidies Regulation*.

¹⁶ Stanowisko Rzecznika podobnie odczytuje W. Hartung, *Dostęp wykonawców z krajów trzecich do unijnego rynku zamówień publicznych – analiza stanowiska przedstawionego w opinii rzecznika generalnego do sprawy C-652/22, „Prawo Zamówień Publicznych”* 2024, nr 1, s. 113.

¹⁷ Jak dotąd jedynym przykładem takiego działania jest rozporządzenie wykonawcze Komisji Europejskiej 2025/1197 z 19 czerwca 2025 r. nakładające środek IZM ograniczający dostęp wykonawców i wyrobów medycznych pochodzących z Chińskiej Republiki Ludowej do unijnego rynku zamówień publicznych dla wyrobów medycznych zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/1031.

trzecich nie są „domyślnie” ani dopuszczeni do europejskiego rynku zamówień publicznych, ani z niego wykluczeni¹⁸. Co więcej, tego stanu nie może zmienić państwo członkowskie w drodze generalnego aktu prawnego. Zakres dostępu tych wykonawców do postępowania każdorazowo ma wyznaczać zamawiający. *Prima facie* rozróżnienie aktu państwa od aktu zamawiającego może budzić wątpliwości, gdyż zamawiający mogą być postrzegani jako emanacja państwa¹⁹. Należy jednak mieć na względzie, iż określenie przez zamawiającego warunku zamówienia dla konkretnego postępowania, nawet jeśli uznać je za akt państwa, nie stanowi aktu o charakterze generalnym.

Zamawiający może podjąć jedną z trzech decyzji: w pełni otworzyć postępowanie dla wykonawców z państw trzecich, ograniczyć dostęp do postępowania, określając specjalne warunki traktowania wykonawców z państw trzecich, albo zamknąć przed nimi ten dostęp. O ile dwa skrajne rozwiązania (otwarcie

i zamknięcie dostępu do postępowania) nie budzą wątpliwości, o tyle warto zastanowić się, na czym może polegać ograniczenie dostępu do postępowania. Z wyroku Trybunału wynika, że środkiem ograniczającym może być korekta wyniku oceny ofert, co koreluje ze środkiem, którym dysponuje Komisja Europejska na mocy art. 6 ust. 6 lit. a IZM. Należy jednak zwrócić uwagę na *passus* wyroku, w którym Trybunał stwierdza, że zamawiający może określić w dokumentach zamówienia warunki traktowania, które mają odzwierciedlać obiektywną różnicę między sytuacją prawną wykonawców z państw trzecich a sytuacją prawną wykonawców z Unii oraz z państw-stron umów o wolnych handlu zawartych z Unią Europejską²⁰. Nie jest jasne, czy chodzi tu o standard dotyczący korekty punktacji²¹, czy może o wszelkie warunki zamówienia. Nie ma wątpliwości, że wyrażenie „warunki traktowania” obejmuje nie tylko kryteria oceny ofert, ale także inne warunki zamówienia, w tym o charakterze podmiotowym²². Wydaje się więc, że zamawiający może wprowadzić różnego rodzaju warunki zamówienia pozwalające na odmienne traktowanie wykonawców z państw trzecich. Spełnione przy tym powinny być dwa wymagania. Po pierwsze, warunki traktowania wykonawców z państw trzecich mają odzwierciedlać obiektywną różnicę między sytuacją prawną tych wykonawców a sytuacją prawną wykonawców z Unii oraz z państw-stron umów o wolnych handlu zawartych z Unią Europejską. Po drugie, reguły traktowania wykonawców z państw trzecich powinny być zgodne

¹⁸ Pogląd przeciwny wyraził P. Nowicki, uznając, że Trybunał w wyroku w sprawie Kolin wyraźnie akcentuje konieczność podjęcia przez zamawiającego „decyzji o dopuszczeniu”, a nie „decyzji o braku dopuszczenia”. P. Nowicki, *Dla kogo są przeznaczone zamówienia publiczne w Unii Europejskiej? Jeszcze kilka refleksji na tle wyroku TSUE z 22.01.2024 r. zapadłego w sprawie C-652/22 Kolin*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2024, nr 4, s. 110. Podobny wniosek sformułował P. Bogdanowicz, *Z malej chmury duży deszcz – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 22.10.2024 r., C-652/22, Kolin İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret AŞ przeciwko Državna komisija za kontrolu postupaka javne nabave*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2025, nr 4, s. 36. Stanowisko tych autorów jest w istocie równoważne z uznaniem, że prawo unijne nie tylko nie gwarantuje wykonawcom z państw trzecich dostępu do unijnego rynku zamówień publicznych (z czym należy się zgodzić), ale ich tego dostępu pozbawia, z tym że zakaz udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego, rzekomo wynikający z prawa unijnego, może być uchylony przez zamawiającego. Przyjęcie, że prawo unijne przewiduje taki „domyślny” zakaz, godzi w logiczność IZM, na mocy którego Komisja może taki zakaz nałożyć. Dostrzega to zresztą jeden z przywołanych autorów – por. P. Bogdanowicz, *Z malej chmury...*, s. 35.

¹⁹ Por. wyrok TS z 12 lipca 1990 r. w sprawie C-188/89 (Foster), pkt 15.

²⁰ Wyrok TSUE w sprawie Kolin, pkt 64. W dalszej części wyroku (pkt 64) Trybunał dodał, że „zasady traktowania takich wykonawców powinny być zgodne z określonymi wymogami, takimi jak wymóg przejrzystości lub proporcjonalności”.

²¹ Taki standard miałby istotne znaczenie, gdyby zamawiający wprowadził mechanizm korekty punktacji różny od przewidzianego w art. 6 IZM.

²² Por. P. Bogdanowicz, *Z malej chmury...*, s. 36. Autor za przykład „warunku traktowania” uznaje warunek udziału w postępowaniu, np. doświadczenie nabyte wyłącznie na terytorium Unii.

z takimi wymogami, jak wymóg przejrzystości lub proporcjonalności²³.

Trybunał nie wskazał żadnych przesłanek, którymi powinna kierować się instytucja zamawiająca, decydując o otwarciu (całkowicie bądź z ograniczeniami) albo zamknięciu dostępu do postępowania. Rozstrzygająca w tym zakresie jest zatem wyłącznie wola zamawiającego, a więc – ujmując to może nieco zbyt idealistycznie²⁴ – jego (publiczny) interes. Trybunał nie określił również, kiedy ta decyzja powinna być podjęta, co oznacza, że zamawiający dopiero na etapie badania i oceny ofert może odmówić wykonawcy z państwa trzeciego dostępu do postępowania²⁵. Nie da się ukryć, że taki stan rzeczy tworzy po stronie zamawiającego przestrzeń arbitralności, a po stronie wykonawcy niepewność i brak ochrony prawnej. Wyrok Trybunału można zaklasyfikować jako przejaw protekcjonizmu wzmagającego się od pewnego czasu w krajach tzw. Zachodu²⁶. Można to też uznać za celowo wykreowaną próżnię prawną – sytuację bardzo niekorzystną dla podmiotów gospodarczych, które wprawdzie mogą podjąć próbę uzyskania zamówienia publicznego, ale bez pewności traktowania ich na równi z wykonawcami objętymi dobrodziejstwem dyrektyw. Próżnię tę może wykorzystać Komisja Europejska jako argument w negocjacjach z państwami trzecimi dotyczących warunków wzajemnego otwarcia rynków zamówień publicznych.

Również na gruncie krajowym można dostrzec pewne korzyści stanu rzeczy ujawnionego w omawianym wyroku. Wytworzony margines arbitralności pozwala zamawiającemu podjąć decyzję najlepszą z punktu widze-

nia efektywności danego zamówienia. Tam, gdzie udział wykonawców z państw trzecich bądź roboty budowlane, dostawy lub usługi z tych państw ułatwiają czy wręcz warunkują osiągnięcie przez zamawiającego zakładanych celów, tam racjonalne będzie otwarcie postępowania. W przypadku, gdy zaistnieje ryzyko, że udział wykonawców z państw trzecich lub świadczenia z tych państw wywołają negatywne skutki (dla zamawiającego lub dla lokalnego czy też krajowego rynku), zamawiający zamknie (albo ograniczy) dostęp do postępowania. Równocześnie należy mieć na względzie, że arbitralność jest jednym z czynników korupcjogennych. Szczególnie groźne wydaje się uprawnienie zamawiających do podjęcia decyzji dotyczącej dostępu wykonawców z państw trzecich do postępowania już po otwarciu ofert. Osoby podejmujące taką decyzję mogą się kierować spodziewanymi lub otrzymanymi korzyściami, a nie interesem publicznym. Propozycje korupcyjne mogą składać nie tylko przedstawiciele wykonawców z państw trzecich, którzy liczą na umożliwienie dalszego udziału w postępowaniu, ale także ich konkurenci oczekujący eliminacji wykonawców z państw trzecich.

Optymalnym rozwiązaniem byłoby nadanie decyzji dotyczącej dostępu wykonawców z państw trzecich do postępowania charakteru warunku zamówienia ujawnionego w dokumencie zamówienia lub ogłoszeniu o zamówieniu. O ile sama treść takiego warunku nie podlegałaby zaskarżeniu (z uwagi na przyznaną zamawiającemu arbitralność w tym zakresie)²⁷, o tyle sposób jego stosowania w trakcie oceny i badania ofert mógłby stanowić podstawę do wniesienia odwołania. Zgodnie z polskim prawem

²³ Wyrok TSUE w sprawie Kolin, pkt 66.

²⁴ Nie można wykluczyć, że za decyzją w przedmiocie dostępu do postępowania będą przemawiały indywidualne preferencje decydentów.

²⁵ Taka odmowa mogłaby zostać wyrażona poprzez odrzucenie oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 4 Pzp.

²⁶ L. Folliot Lalliot, Ch. Yukins, *Will protectionism prevail in global public procurement?*, „Concurrences” 2024, no. 2, *passim*, <https://www.concurrences.com/en/review/issues/no-2-2024/articles/will-protectionism-prevail-in-global-public-procurement-118413> (7.03.2025).

²⁷ Oznacza to, że z jednej strony wykonawcom z państw trzecich nie przysługiwałby środek ochrony prawnej (odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej) wobec zamknięcia lub ograniczenia dostępu do postępowania, natomiast z drugiej strony wykonawcy z państwa członkowskiego Unii Europejskiej oraz państw, które zawarły z Unią odpowiednie umowy, nie mogliby domagać się od zamawiającego zamknięcia postępowania przed wykonawcami z państw trzecich.

warunki zamówienia wiążą zamawiającego już od chwili ich udostępnienia²⁸, po otwarciu ofert stając się elementem porozumienia przetargowego pomiędzy zamawiającym a wykonawcami²⁹. Odstąpienie od ich stosowania czy też interpretowanie ich w sposób niezgodny z literalnym brzmieniem jest niedopuszczalne, co wielokrotnie potwierdzała Krajowa Izba Odwoławcza³⁰. W tym miejscu należy przywołać pkt 66 wyroku w sprawie Kolin, w którym TSUE stwierdził, że zgodność warunków traktowania wykonawców z państw trzecich z wymogami przejrzystości lub proporcjonalności może być badana w trybie odwoławczym „wyłącznie w świetle prawa krajowego, a nie prawa Unii”. Wydaje się, że wykonawcy z państwa trzeciego powinny przysługiwać odwołanie wobec traktowania go przez zamawiającego niezgodnie z obowiązującym warunkiem zamówienia, gdyż wystarczającą podstawą takiego zarzutu może być prawo krajowe, bez konieczności odwoływania się do gwarancji zapewnionych przez dyrektywy unijne.

3. Projektowana reakcja legislacyjna na wyrok w sprawie Kolin

Omawiane orzeczenie prowokuje pytania o implikacje wyroku w sferze legislacji kra-

jowej, tj. o konieczność dostosowania prawa krajowego poprzez jego zmianę, a jeżeli taka konieczność zachodzi – o treść takiej zmiany. Niedługo po wydaniu orzeczenia Urząd Zamówień Publicznych przygotował stronę internetową poświęconą wyłącznie wyrokowi w sprawie Kolin³¹. W jednej z opublikowanych tam opinii Urząd wyraził pogląd, iż zgodnie z wyrokiem „zamawiający (...) są uprawnieni do ograniczenia dostępu do zamówień wykonawcom z państw trzecich”. W takim przypadku zamawiający powinien zamieścić w dokumentach zamówienia „informację, że zamawiający ogranicza dostęp i w jaki sposób”. Brak takich informacji w dokumentach zamówienia – zdaniem Urzędu Zamówień Publicznych – powinien być uznany za pełne otwarcie postępowania dla wykonawców z państw trzecich. Można zatem przyjąć, iż Urząd opowiedział się za stanowiskiem, w myśl którego wykonawcom z państw trzecich przysługuje dorozumiany dostęp do postępowań prowadzonych na podstawie Prawa zamówień publicznych³². Ograniczenie dostępu tych wykonawców, jak również niedopuszczenie ich do postępowania wymaga aktywności zamawiającego polegającej na wprowadzeniu do dokumentów zamówienia specjalnego warunku zamówienia, co ma wynikać z zasady przejrzystości. Pogląd ten został powtórzony w późniejszej opinii opublikowanej 29 stycznia 2025 r. Urząd Zamówień Publicznych nie uznał jednak, że wyrok w sprawie Kolin wymaga interwencji ustawodawcy.

W literaturze przedmiotu³³ zostało wyrażone oczekiwanie uregulowania tej problematyki w ustawie w sposób wzorowany na art. 7 ust. 1a Prawa zamówień publicznych z 2004 r.³⁴, który

²⁸ Por. art. 70¹ § 4 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061, 1237). Niemal wszystkie tryby postępowania o udzielenie zamówienia publicznego opierają się na cywilistycznej konstrukcji przetargu. Wyjątkiem jest tryb zamówienia z wolnej ręki, który ma charakter czysto negocjacyjny. W pozostałych trybach dochodzi do wywołania ofert i wyboru najkorzystniejszej z nich, co jest cechą charakterystyczną przetargu. W niektórych trybach (np. w negocjacjach z ogłoszeniem) etap przetargowy poprzedzają negocjacje mające na celu doprecyzowanie warunków zamówienia. W takich przypadkach (dość rzadkich w praktyce) warunki zamówienia staną się wiążące dopiero po przeprowadzeniu negocjacji, opracowaniu specyfikacji warunków zamówienia i przekazaniu jej wykonawcom wraz z zaproszeniem do składania ofert.

²⁹ Por. m.in. R. Szostak, *Przetarg nieograniczony na zamówienie publiczne. Zagadnienia konstrukcyjne*, Kraków 2005, s. 86.

³⁰ E. Kowalczyk, *Obowiązek równego traktowania ubiegających się o zamówienia publiczne*, Zielona Góra 2023, s. 333–334 i cytowane tam orzecznictwo.

³¹ <https://www.gov.pl/web/uzp/wyrok-tsue-sprawa-c-65222-kolin> (7.03.2025).

³² Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2024, poz. 1320), dalej: Pzp.

³³ Ż. Urbaniak, *Dostęp wykonawców z krajów trzecich do europejskiego rynku zamówień publicznych – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 22.10.2024 r., C-652/22, Kolin*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2024, nr 3, s. 94.

³⁴ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2019, poz. 1843; 2020, poz. 288,

powielał treść przywołanych już art. 25 dyrektywy klasycznej i art. 43 dyrektywy sektorowej. Wiele wskazuje na to, że postulat ten trafił na podatny grunt.

Na początku stycznia 2025 r. Ministerstwo Infrastruktury zaproponowało włączenie przepisów dotyczących dostępu wykonawców z państw trzecich do polskiego rynku zamówień publicznych do projektu ustawy o certyfikacji wykonawców zamówień publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw³⁵, procedowanego już od pewnego czasu. Propozycja zakładała dodanie do Prawa zamówień publicznych art. 16a powielającego treść art. 7 ust. 1a Pzp z 2004 r. (ust. 1). Ponadto przepis ten miał zezwalać zamawiającemu na otwarcie dostępu do postępowania wykonawcom z państw trzecich pod warunkiem wprowadzenia odpowiednich postanowień do dokumentów zamówienia lub ogłoszenia o zamówieniu (ust. 2) oraz przewidywał możliwość określenia mniej korzystnych warunków zamówienia dla wykonawców z państw trzecich oraz robót budowlanych, dostaw i usług pochodzących z tych państw (ust. 3). Projekt zawierał również propozycję ustanowienia nowej podstawy odrzucenia oferty (art. 226 ust. 1 pkt 5a): jeżeli zamawiający nie dopuścił wykonawców z państw trzecich do postępowania, oferta złożona przez takich wykonawców miała podlegać odrzuceniu. Propozycja Ministerstwa Infrastruktury opierała się na założeniu, że polski rynek zamówień publicznych jest zamknięty dla wykonawców z państw trzecich i może być otwarty w drodze wyraźnych postanowień dokumentów zamówienia lub ogłoszenia o zamówieniu. W toku rządowego procesu legislacyjnego zdecydowano ostatecznie o wyłączeniu tej materii z projektu ustawy o certyfikacji do odrębnej inicjatywy ustawodawczej zadeklarowanej przez Ministra Rozwoju i Technologii³⁶.

Na początku lutego 2025 r. grupa posłów wniosła do łaski marszałkowskiej projekt usta-

wy o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych. Jedną z zaproponowanych zmian polegała na wprowadzeniu do art. 16 Pzp dwuzdanowego ustępu. Pierwsze zdanie było dosłownym powieleniem przywołanego już art. 7 ust. 1a Pzp z 2004 r. W zdaniu drugim prawodawca miał uprawnnić zamawiającego do określenia „w ogłoszeniu o zamówieniu albo w dokumentach zamówienia szczegółowych warunków udziału w postępowaniu wykonawców” z państw trzecich lub „szczegółowych warunków oceny ofert tych wykonawców”. Wydaje się, że zamysłem projektodawców było umożliwienie zamawiającym ograniczenia wykonawcom z państw trzecich dostępu do postępowania, co oznacza, iż zasadą miało być otwarcie polskiego rynku zamówień publicznych dla tych wykonawców. Projektowane rozwiązanie w istocie zmierzało do normatywizacji zreferowanego wcześniej stanowiska Urzędu Zamówień Publicznych. Mimo że Marszałek Sejmu nadał projektowi numer druku, projektodawcy już 19 lutego 2025 r. wycofali swój wniosek, co zakończyło proces legislacyjny³⁷.

Wreszcie w marcu 2025 r. na stronie internetowej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów opublikowano informację o kolejnym projekcie nowelizacji Prawa zamówień publicznych, który miał stanowić odpowiedź na wyrok w sprawie Kolin. Z omówienia projektu wynikało, że Ministerstwo Rozwoju i Technologii zmierzało do ustanowienia zasady, zgodnie z którą wykonawcy z państw trzech mogą się ubiegać o udzielenie zamówienia, chyba że zamawiający przewidzi w dokumentach zamówienia lub ogłoszeniu o zamówieniu stosowne ograniczenia (w tym zakaz ubiegania się o dane zamówienie)³⁸. Wyglądało to zatem na uszczegółowienie omówionego wyżej projektu

1086), dalej: Pzp z 2004 r.

³⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12384151/katalog/13052848#13052848> (10.03.2025).

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1041> (10.03.2025). Niewykluczone, że powodem wycofania wniosku była zapowiedź Ministerstwa Rozwoju i Technologii przygotowania wystąpienia z inicjatywą ustawodawczą.

³⁸ <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy---prawo-zamowien-publicznych-oraz-ustawy-o-umowie-koncesji-na-roboty-budowlane-lub-uslugi> (18.03.2025).

poselskiego. W drugiej połowie kwietnia 2025 r. projekt ujrzał światło dzienne³⁹. Wbrew zapowiedziom przewiduje on rozwiązanie zbieżne z omówioną wcześniej propozycją Ministerstwa Infrastruktury, tj. „domyślne” zamknięcie dostępu do postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z możliwością jego otwarcia (całkowitego lub z ograniczeniami) w drodze wyraźnego warunku zamówienia. Ponadto projekt zawiera podstawę odrzucenia oferty złożonej przez wykonawcę z państwa trzeciego, chyba że zamawiający otworzył dane postępowania dla takich wykonawców. Obecnie⁴⁰ projekt jest po pierwszym czytaniu w Sejmie⁴¹.

4. Ocena projektowanej nowelizacji

Ocenę procedowanego projektu ustawy należy zacząć od stwierdzenia, iż wyrok TSUE w sprawie Kolin nie wymaga żadnych zmian legislacyjnych. Zamawiający nie potrzebuje wyraźnego przepisu, aby wprowadzić warunki zamówienia dotyczące udziału wykonawców z państw trzecich w danym postępowaniu. Co więcej, taka decyzja – choć może to zabrznieć kontrowersyjnie – nie musi być podejmowana przez zamawiającego w momencie wszczynania postępowania czy też przed upływem terminu składania ofert albo wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu⁴², prawo unijne nie sprzeciwia się bowiem eliminacji z postępowania wykonawcy z państwa trzeciego na etapie oceny złożonych już ofert, nawet przy braku stosownych warunków zamówienia. Taka arbitralność jest trudna do

zaakceptowania na gruncie systemów prawnych państw cywilizacji zachodniej, które ufundowane są na zasadzie rządów prawa. Sprzeczność z zasadą rządów prawa jest jednak pozorna. O ile bowiem prawo europejskie gwarantuje wykonawcom prawo do równego traktowania, to gwarancja ta obejmuje tylko wykonawców z Unii i z państw, które zawarły z Unią stosowne umowy o wzajemnym otwarciu rynków. Pozostałe podmioty, wchodząc do postępowania, wystawiają się na arbitralne traktowanie ze strony zamawiającego i nie przysługuje im żadna ochrona prawna ze strony państwa ani Unii Europejskiej.

Jak już wcześniej wskazano, przyznanie tak szerokiej arbitralności zwiększa ryzyko wystąpienia niekorzystnych zjawisk związanych z udzielaniem zamówień publicznych, zwłaszcza korupcji. To może uzasadniać potrzebę uregulowania kwestii dostępu wykonawców z państw trzecich do postępowania na poziomie prawa krajowego. Jednak przyjmowanie, że zasadą jest otwarcie dostępu (jak w projekcie poselskim) albo jego zamknięcie (jak w projekcie Ministerstwa Infrastruktury i aktualnie procedowanym projekcie Ministerstwa Rozwoju i Technologii), może zostać uznane za wkraczanie Polski w sferę kompetencji wyłącznych Unii Europejskiej, co stanowiłoby naruszenie zobowiązań traktatowych. Potwierdza to niedawny wyrok TSUE w sprawie Qingdao⁴³. W uzasadnieniu do projektu ustawy wyrażono pogląd, że „to zamawiający będzie każdorazowo decydował, czy w danym postępowaniu ogranicza udział wykonawców z państw trzecich”⁴⁴. W rzeczywistości przyjęcie przez ustawodawcę „domyślnego” rozwiązania, które będzie obowią-

³⁹ <https://legislacja.gov.pl/projekt/12397106/katalog/13123499#13123499> (4.07.2025).

⁴⁰ Stan na 4 lipca 2025 r.

⁴¹ Przebieg procesu legislacyjnego można śledzić na stronie Sejmu: <https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1302> (4.07.2025).

⁴² Potwierdzają to wyjaśnienia Komisji Europejskiej z 15 maja 2025 r. zawarte w dokumencie pt. *Q&A: Participation in the EU procurement market of bidders from non-covered third countries (cases C-652/22, Kolin, and C-266/22, Qingdao)*, pkt 5.2 i 5.3. Dokument dostępny jest na stronie Komisji: <https://public-buyers-community.ec.europa.eu/system/files/2025-05/Kolin-QA-final-clean.pdf> (4.07.2025).

⁴³ Wyrok TSUE z 13 marca 2025 r. w sprawie C-266/22 (Qingdao). Izba powtórzyła stanowisko Wielkiej Izby wyrażone w wyroku w sprawie Kolin, jednocześnie akcentując (pkt 60), że „każdy akt o charakterze generalnym, którego szczególnym celem jest określenie tych warunków wykluczenia lub dopuszczenia wykonawców z państwa trzeciego, wchodzi w zakres wyłącznej kompetencji Unii (...) w dziedzinie wspólnej polityki handlowej”. Rumuński prawodawca nie miał zatem prawa wyłączenia wykonawców z państw trzecich z legalnej definicji wykonawcy.

⁴⁴ Podobny passus znalazł się w ocenie skutków regulacji towarzyszącej projektowi.

zywało w przypadku milczenia zamawiającego, sprawia, że źródłem jego obowiązowania staje się nie wola zamawiającego (który zrezygnował z podjęcia decyzji w tym zakresie), lecz ustawodawcy. Z uwagi na fakt, iż państwa członkowskie Unii Europejskiej nie mają prawa do regulowania sytuacji prawnej wykonawców z państw trzecich w drodze generalnego aktu prawnego, projektowane rozwiązanie budzi wątpliwości co do zgodności z unijnym prawem traktatowym.

Projektowana regulacja jest zbliżona do rozwiązania rumuńskiego, które wyłączało wykonawców z państw trzecich z definicji wykonawcy, co Trybunał uznał za nałożenie na instytucje zamawiające obowiązku wykluczenia wykonawców z postępowania. Należy dodać, że z tego względu TSUE uznał, że przepisy prawa rumuńskiego nie mogły być stosowane (Qingdao, pkt 64). Polskie rozwiązanie różni się tylko tym, że zakaz ustawowy będzie mógł być uchylony przez zamawiającego poprzez wprowadzenie wyraźnego warunku zamówienia. W pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że projektowana ustawa wprowadza dwie sprzężone ze sobą normy: normę materialną (zakaz ubiegania się o zamówienie publiczne przez wykonawców z państw trzecich) oraz normę kompetencyjną (uprawnienie zamawiającego do uchylecia tego zakazu i przyznania wykonawcom z państw trzecich pełnego bądź ograniczonego dostępu do postępowania). W przypadku, gdy zamawiający nie skorzysta z normy kompetencyjnej, obowiązować będzie norma materialna będąca

przejawem woli ustawodawcy wyrażonej w akcie prawnym o charakterze generalnym. Może to zostać uznane za naruszenie przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej ustanawiających podział kompetencji pomiędzy Unię a państwa członkowskie.

Właściwszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie do ustawy przepisu zobowiązującego zamawiającego do określenia w dokumentach zamówienia, czy dopuszcza do udziału w postępowaniu wykonawców z państw trzecich; uzależnia dopuszczenie od spełnienia przez nich określonych warunków; odmawia tym wykonawcom dostępu do postępowania. Konstrukcję powinna dopełnić specjalna podstawa odrzucenia oferty, która ziści się, gdy wykonawca z państwa trzeciego złoży ofertę mimo odmowy udziału w postępowaniu wyraźnie przewidzianej w dokumentach zamówienia albo wykonawca z państwa trzeciego nie wykaże spełniania warunków uzależniających jego udział w postępowaniu. Ograniczy to arbitralność zamawiającego, ponieważ po upływie terminu składania ofert albo wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu przyjęte rozwiązanie stanie się warunkiem zamówienia, który już nie podlega zmianom i wiąże zamawiającego oraz wykonawców. Jednocześnie nie dojdzie do wejścia prawodawcy w zakres wyłącznych kompetencji Unii, gdyż propozycja stanowi jedynie prostą implementację obowiązującego prawa unijnego, którego treść potwierdził TSUE w wyroku w sprawie Kolin.

Abstract

Access of economic operators of third countries to the European public procurement market – approving commentary on the judgment of the CJEU in case C-652/22 (Kolin)

Keywords: access to public procurement; common commercial policy; reference for a preliminary ruling; the CJEU judgment in the Kolin case; the CJEU judgment in the Qingdao case

The subject of this study is an approving gloss on the judgment of the CJEU in case C-652/22 (Kolin). The Court, having refused to answer the question posed by the referring court, stated that economic operators from states that are not members of the European Union or have not entered into an agreement with the Union guaranteeing mutual and equal access to markets do not possess the right to equal treatment in the public procurement procedure. The Court

confirmed that contracting authorities (but not EU Member States) have the right to: fully open the procedure to economic cooperators from third countries, limit access to the procedure through special conditions for the treatment of economic operators from third countries, or completely deny such access to them. The decision should manifest as a condition of the contract disclosed in the procurement documents. The proposals for a legislative response to this judgment raise concerns because they assume a specific solution applicable in the event of silence from the contracting authority. Such a general act may be viewed as an infringement on the exclusive competence of the Union (common commercial policy).

Bibliografia

Literatura

- Bogdanowicz P., *Z małej chmury duży deszcz – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 22.10.2024 r., C-652/22, Kolin İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret AŞ przeciwko Državna komisija za kontrolu postupaka javne nabave*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2025, nr 4.
- Folliot Lalliot L., Yukins Ch., *Will protectionism prevail in global public procurement?*, „Concurrences” 2024, no. 2.
- Hartung W., *Dostęp wykonawców z krajów trzecich do unijnego rynku zamówień publicznych – analiza stanowiska przedstawionego w opinii rzecznika generalnego do sprawy C-652/22*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2024, nr 1.
- Hartung W., Bağlaj M., Michalczyk T., Wojciechowski M., Krysa J., Kuźma K., *Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Kowalczyk E., *Obowiązek równego traktowania ubiegających się o zamówienia publiczne*, Zielona Góra 2023.
- Nowicki P., *Dla kogo są przeznaczone zamówienia publiczne w Unii Europejskiej? Jeszcze kilka refleksji na tle wyroku TSUE z 22.01.2024 r. zapadłego w sprawie C-652/22 Kolin*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2024, nr 4.
- Sołtyśńska A., Talago-Sławoj H., *Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Szostak R., *Przetarg nieograniczony na zamówienie publiczne. Zagadnienia konstrukcyjne*, Kraków 2005.
- Urbaniak Ż., *Dostęp wykonawców z krajów trzecich do europejskiego rynku zamówień publicznych – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 22.10.2024 r., C-652/22, Kolin*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2024, nr 3.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061, 1237).
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2019, poz. 1843; 2020, poz. 288, 1086).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz.U.UE z 28.03.2014 r., L 94, s. 65 i n.).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz.U.UE z 28.03.2014 r., L 94, s. 243 i n.).
- Porozumienie w sprawie zamówień rządowych zmienione protokołem z 2012 r. (Dz.U.UE z 7.03.2014 r., L 8, s. 1 i n.).
- Wspólny komunikat Komisji Europejskiej i Wysokiego Przedstawiciela Unii do Spraw Zagranicznych i Polityki Bezpieczeństwa do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady pt. „UE–Chiny – perspektywa strategiczna”, Strasburg 12.03.2019 r., JOIN(2019) 5.
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2024, poz. 1320).
- Komunikat Komisji Europejskiej pt. „Wytoczne dotyczące udziału oferentów z państw trzecich w unijnym rynku zamówień publicznych oraz wprowadzania na ten rynek towarów z państw trzecich” (Dz.U.UE z 13.8.2019 r., C 271, s. 43 i n.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/1031 z 23 czerwca 2022 r. w sprawie dostępu wykonawców, towarów i usług z państw trzecich do unijnych rynków zamówień publicznych i koncesji oraz procedur wspierających negocjacje dotyczące dostępu unijnych wykonawców, towarów i usług do rynków zamówień publicznych i koncesji państw trzecich (Instrument Zamówień Międzynarodowych – IZM) (Dz.U.UE z 30.06.2022 r., L 173, s. 1 i n.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2560 z 14 grudnia 2022 r. w sprawie subsydiów zagranicznych zakłócających rynek wewnętrzny (Dz.U.UE z 23.12.2022 r., L 330, s. 1 i n.).

Orzecznictwo

Wyrok ETS z 12 lipca 1990 r. w sprawie C-188/89 (Foster).

Wyrok TSUE z 22 października 2024 r. w sprawie C-652/22 (Kolin).

Wyrok TSUE z 13 marca 2025 r. w sprawie C-266/22 (Qingdao).

dr Magdalena Kotulska-Kmiecik

ORCID: 0000-0001-6615-6778

magdalenakotulska@vp.pl

Katedra Zarządzania Jakością i Własnością Intelektualną

Politechnika Świętokrzyska w Kielcach

Zwrot utraconego przez świadka zarobku lub dochodu w związku ze stawieniem się przed sądem – glosa do wyroku SN – IOZ z dnia 5 czerwca 2023 r., I ZSK 44/22, LEX nr 3567121

Słowa kluczowe: zwrot kosztów stawiennictwa na wezwanie; bezpośrednie stosowanie Konstytucji; demokratyczne państwo prawa; praworządność; niezawisłość sędziowska; prawo sędziowskie

Artykuł 618b § 3 k.p.k. ustanawia górną granicę kwoty, jaka może zostać zwrócona świadkowi z tytułu utraconego zarobku lub dochodu w związku ze stawieniem się na wezwanie sądu. Ta maksymalna kwota jest znacznie niższa od przeciętnego dziennego wynagrodzenia¹ osoby otrzymującej płacę minimalną i jako taka w większości przypadków nie rekompensuje rzeczywistej straty poniesionej przez świadka, który stawiał się przed sądem. Z tego powodu wspomniany wyżej przepis uważany jest za niezgodny z Konstytucją RP, na razie jednak Trybunał Konstytucyjny nie uznał go za taki, więc przepis ten pozostaje w mocy. Mimo to część sędziów go nie stosuje, wychodząc z założenia, że ma prawo pomijać przepisy, które ich zdaniem są niezgodne z Konstytucją RP. Czyniąc to, narażają się na odpowiedzialność dyscyplinarną. Niniejsza glosa (częściowo krytyczna) dotyczy wyroku Sądu Najwyższego – Izby Odpowiedzialności Zawodowej, na mocy którego sąd uniewinnił sędziego, która postąpiła w ten sposób.

I. W myśl art. 618b § 3 k.p.k. górna granica rekompensaty za zarobek lub dochód utracony przez świadka, który stawiał się na wezwanie w postępowaniu karnym, wynosi równowartość 4,6% kwoty bazowej dla osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe, której wysokość, ustaloną według odrębnych zasad, określa ustawa budżetowa.

Analogiczne rozwiązanie przewiduje art. 86 ust. 3 ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (który znajduje odpowiednie zastosowanie także w sprawach administracyjnych i sądowniczo-administracyjnych) w odniesieniu do maksymalnej wysokości rekompensaty utraconego zarobku, jaka może być przyznana osobie (w tym również stronie – w określo-

¹ Chodzi o średnią miesięczną kwotę stawki dziennej obliczanej jako iloraz kwoty wynagrodzenia i liczby dni roboczych w danym miesiącu.

nych przypadkach²), która stawiała się przed sądem cywilnym, sądem administracyjnym albo organem administracji publicznej (o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej).

Wyznaczana w ten sposób wartość (wynosząca w 2021 r. 82,31 zł, a obecnie – w 2025 r. – 86,43 zł) w większości przypadków nie rekompensuje rzeczywistej straty poniesionej przez stronę, świadka czy biegłego, którzy stawili się przed sądem lub organem administracji publicznej. Nigdy nie rekompensuje ona zarobku utraconego przez osobę, która jest zatrudniona na podstawie umowy o pracę, ponieważ jest znacznie niższa nawet od przeciętnego dziennego wynagrodzenia osoby otrzymującej płacę minimalną.

II. Wspomniane wyżej przepisy określające maksymalną wysokość rekompensaty utraconego zarobku lub dochodu są uważane za niezgodne z Konstytucją RP. Takie stanowisko prezentował m.in. Rzecznik Praw Obywatelskich w swoich wystąpieniach do Ministra Sprawiedliwości oraz do Przewodniczącego Komisji Ustawodawczej Senatu RP³. Abstrahując od kwestii słuszności tego stanowiska (powróć do niej w dalszej części glosy), należy zauważyć, że na razie Trybunał Konstytucyjny nie uznał omawianych przepisów za niezgodne z Konstytucją RP, więc obowiązują one. Mimo

to niektórzy sędziowie ich nie stosują, wychodząc z założenia, że mają prawo pomijać przepisy, które w ich ocenie naruszają Konstytucję RP. Narażają się w ten sposób na odpowiedzialność dyscyplinarną.

Kwestia zasadności wymierzenia kary dyscyplinarnej za tego rodzaju zachowanie była przedmiotem głosowanego wyroku Sądu Najwyższego – Izby Odpowiedzialności Zawodowej. Obwinionej sędzi zarzucono, że rozpoznając sprawę dotyczącą „przyznania wynagrodzenia za utracony zarobek”, działając z zamiarem bezpośrednim oraz przekraczając swoje uprawnienia w sposób oczywisty i rażący, obraziła przepisy prawa, tj. art. 618b § 3 k.p.k. w zw. z art. 121 § 1 k.p.w., poprzez przyznanie dwóm świadkom „wynagrodzenia” za utracony na skutek stawienia się przed sądem zarobek w wysokości 300 i 500 zł. Zdaniem zastępcy Rzecznika Dyscyplinarnego sędziego działała w ten sposób na szkodę interesu publicznego, ponieważ należna świadkom kwota na podstawie wskazanego przepisu nie mogła przekroczyć 82,31 zł. Tym samym wyczerpała również znamiona umyślnego przestępstwa ściganego z oskarżenia publicznego, określonego w art. 231 § 1 k.k. (działanie na szkodę interesu publicznego w wyniku przekroczenia uprawnień).

Jak wynika z uzasadnienia głosowanego orzeczenia, w toku wszczętego postępowania dyscyplinarnego sędziego złożyła „oświadczenie, w którym podała, że działała w ramach obowiązków orzeczniczych, gdzie niezawisłość sędziowska dotyczy nie tylko sfery oceny dowodów, ale i wykładni prawa. Zatem dokonana przez nią interpretacja prawa nie może być w demokratycznym państwie powodem do podejmowania wobec sędziego jakichkolwiek retorsji, w tym działań dyscyplinarnych (...). Natomiast w złożonych pisemnych wyjaśnieniach, podtrzymując dotychczasowe stanowisko, wskazała ponadto na niekonstytucyjność przepisu art. 618b § 3 k.p.k., uzasadniającą w jej ocenie stosowanie wprost Konstytucji RP, a co za tym idzie przyznanie świadkom utraconego zarobku w jego rzeczywistym, nie zaś ograniczonym ustawowo zakresie”.

² Zob. szerzej: M. Kotulska-Kmiecik, *Reimbursement of earnings or income lost by the party as a result of appearing before a court or a public administration authority*, „Journal of Modern Science” 2024, vol. 59, no. 5, s. 130 i n.

³ A. Bodnar, *Wystąpienie RPO do Ministra Sprawiedliwości z 13.03.2019 r. (II.510.197.2019.MH)*, <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20do%20MS%20ws.%20podwy%C5%BCszenia%20%20rekompensaty%20za%20utracony%20%20doch%C3%B3d%20%20lub%20wynagrodzenie%20%C5%9Bwiadka.pdf>, s. 3–6 (15.04.2025); *idem*, *Wystąpienie RPO do Przewodniczącego Komisji Ustawodawczej Senatu RP z 11.09.2020 r. (II.510.197.2019.MT)*, <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20RPO%20do%20Przewodnicz%C4%85cego%20Komisji%20Ustawodawczej%20Senatu%20RP%2C%2011.09.2020.pdf>, s. 3–6 (15.04.2025).

Na mocy głosowanego wyroku Sąd Najwyższy – Izba Odpowiedzialności Zawodowej uniewinnił sędziego. Stwierdził, że zgodnie z dominującą obecnie linią orzecniczą Sądu Najwyższego za błędy w orzekaniu sędzia może być pociągnięty do odpowiedzialności dyscyplinarnej tylko wyjątkowo, a mianowicie w razie dopuszczenia się oczywistego i rażącego pogwałcenia przepisów prawa, widocznego od razu dla każdego, bez wnikania w szczególności sprawy oraz bez potrzeby analizowania stanu faktycznego i prawnego. Obrazą przepisów prawa jest oczywista, gdy błąd sędziego jest łatwy do stwierdzenia i został popełniony w odniesieniu do przepisu, którego znaczenie nie powinno nasuwać wątpliwości nawet u osoby o przeciętnych kwalifikacjach prawniczych, a jego zastosowanie nie wymaga głębszej analizy. W ocenie Sądu Najwyższego w przedmiotowej sprawie takie kwalifikowane bezprawie sądowe nie miało miejsca.

III. W orzecnictwie sądowym prezentowane są sprzeczne stanowiska co do związania sędziego przepisami ustawy, które w jego ocenie są niezgodne z Konstytucją RP, natomiast nie zostały za takie uznane przez Trybunał Konstytucyjny. Znakomity przegląd tych stanowisk możemy znaleźć w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia⁴.

Dominuje pogląd, w myśl którego sędzia nie jest uprawniony do nieuwzględniania przepisów, które uważa za niezgodne z Konstytucją RP. Sąd Najwyższy stwierdził, że „[n]ie ma podstaw prawnych, które pozwalałyby sądom na odmowę zastosowania normy ustawowej ze względu na jej sprzeczność z normą konstytucyjną. (...) Sąd, który dochodzi do przekonania o niekonstytucyjności obowiązującej ustawy, którą miałby zastosować przy rozstrzygnięciu sprawy, winien w trybie art. 193 Konstytucji przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu

pytanie prawne co do zgodności tego aktu normatywnego z Konstytucją”⁵. W innym wyroku Sąd Najwyższy wyjaśnił, że bezpośredniość stosowania Konstytucji RP nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy i inne organy powołane do stosowania prawa. Domniemanie zgodności ustawy z Konstytucją RP może być obalone jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, a związane sędziego ustawą, przewidziane w art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, obowiązuje dopóty, dopóki ustawie tej przysługuje moc obowiązująca⁶.

Mimo pozornej oczywistości powyższego stanowiska prezentowany jest także pogląd odmienny, i to również w orzecnictwie Sądu Najwyższego. W myśl tego poglądu sędzia powinien stosować przepisy ustaw z uwzględnieniem kontekstu konstytucyjnego. Oznacza to, że sąd może odmówić stosowania przepisu ustawy, jeżeli stwierdzi jego sprzeczność z Konstytucją RP. W ocenie Sądu Najwyższego takie postępowanie nie narusza kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, gdyż jego przedmiot orzekania jest inny: orzeka on o przepisie prawnym w zakresie jego zgodności z aktem wyższego rzędu, a nie o stosunkach społecznych, które ten przepis reguluje (art. 188 Konstytucji RP)⁷. Powyższe rozumowanie jest obarczone błędem logicznym, ponieważ z przepisów o zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego z jednej strony oraz o zakresie kompetencji innych sądów (w tym także Sądu Najwyższego) z drugiej strony wyprowadza się wniosek co do tego, jak te inne sądy (rzekomo) postępują, podczas gdy wynika z nich jedynie to, jak powinny one postępować; z tego zaś, jak sądy powinny postępować, nie wynika bynajmniej to, że tak po-

⁴ Zob. też: M. Kolendowska-Matejczuk, *Zaskarżalność rozstrzygnięć incydentalnych uregulowanych w Kodeksie postępowania karnego w świetle standardów konstytucyjnych. Rozważania systemowe*, Warszawa 2018, s. 82 i n.

⁵ Wyrok SN z dnia 21 lutego 2007 r., II KK 261/06, LEX nr 446285. Podobnie: wyrok SN z dnia 24 czerwca 2004 r., III CK 536/02, LEX nr 172784; wyrok SA w Białymstoku z dnia 29 marca 2022 r., III AUa 1202/21, LEX nr 3419684.

⁶ Zob. wyrok SN z dnia 30 października 2002 r., V CKN 1456/00, LEX nr 57237.

⁷ Zob. wyrok SN z dnia 4 lipca 2012 r., III PK 87/11, LEX nr 1619703.

stępują w rzeczywistości. „Uwzględnianie kontekstu konstytucyjnego” przez sądy powszechne i Sąd Najwyższy wykracza poza „orzekanie o stosunkach społecznych” (rozumiane jako stosowanie przepisu do konkretnego przypadku), które dany przepis reguluje, jeśli poprzedzone jest oceną zgodności z Konstytucją RP tego przepisu, wkraczając jednocześnie w kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

W innym orzeczeniu Sąd Najwyższy stwierdził, jakoby możliwość samodzielnego dokonania przez sąd oceny zgodności przepisów ustawowych z Konstytucją RP na użytek rozpoznawanej sprawy wynikała z dopuszczalności bezpośredniego stosowania Konstytucji (art. 8 Konstytucji RP) oraz z niezawisłości sędziów i ich podległości wyłącznie Konstytucji oraz ustawom (art. 178 ust. 1 Konstytucji RP)⁸. Można by taki wniosek logicznie wyprowadzić, gdyby sędziowie podlegali tylko Konstytucji RP, nie zaś także ustawom. Z podległości ustawom bynajmniej nie wynika prawo nierespektowania ich.

Podobne stanowisko, sprzeczne z dominującym, można znaleźć w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W jednym z wyroków uznał on, że obowiązek przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją RP istnieje tylko wtedy, gdy sąd ma wątpliwości co do tej zgodności. Jeśli natomiast przepis w oczywisty sposób nie jest zgodny z Konstytucją RP, to sąd rozstrzygający sprawę może zastosować przepis ustawy będący podstawą rozstrzygnięcia, który pozostaje w sprzeczności z Konstytucją RP, w sposób „prokonstytucyjny”⁹.

Trybunał Konstytucyjny krytykuje praktykę bezpośredniego stosowania Konstytucji RP poprzez samodzielną eliminację normy ustawowej w zakresie powziętej wątpliwości co do jej zgodności z Konstytucją. W jednym

z reprezentatywnych orzeczeń stwierdził, że „w istniejącym orzecznictwie sądowym można wskazać niemało przykładów upowszechniania się wadliwej praktyki samodzielnego odmawiania stosowania przepisów obowiązującego ustawodawstwa. Skonstatować w konsekwencji należy, że – z jednej strony, w działaniach niektórych sądów rysuje się swoisty deficyt refleksji konstytucyjnej, polegający na niedostrzeganiu problemów konstytucyjnych nawet w sytuacjach, gdy potrzeba skierowania pytania prawnego do TK rysuje się w sposób oczywisty, a z drugiej strony, w działaniach niektórych sądów zaznacza się zjawisko nadaktywności konstytucyjnej, czyli skłonności do samodzielnego podejmowania arbitralnych rozstrzygnięć, ubieranych w formę bezpośredniego stosowania konstytucji, w sytuacjach, gdy konstytucja przewiduje konieczność zachowania drogi pytania prawnego”¹⁰.

IV. Pomijając opisane wyżej kontrowersje dotyczące istoty i praktycznych przejawów bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji RP oraz związania sędziów ustawami, należy zauważyć – wracając na grunt analizowanej sprawy – że niezgodność z Konstytucją przepisu art. 618b § 3 k.p.k. nie jest oczywista. W uzasadnieniu wyroku Sąd Najwyższy przyznał – za Rzecznikiem Praw Obywatelskich – że „samo nałożenie maksymalnego pułapu zwrotu w istocie uznać należy za zasadne”, a jedynie „obecnie obowiązująca granica jest rażąco zbyt niska”. Nie kwestionuje się więc celowości (ani dopuszczalności) ustanowienia górnej granicy kwoty, jaka może być zwrócona świadkowi z tytułu utraconego zarobku lub dochodu, tylko jej wysokość. Powstaje zatem pytanie, czy nie jest obarczone błędem stanowisko, w myśl którego zwracanie świadkowi kwoty zbyt małej w stosunku do rzeczywistej straty jest niezgodne z Konstytucją RP, a zwracanie kwoty wyższej, choć wciąż niższej od rzeczywistej stra-

⁸ Zob. wyrok SN z dnia 17 marca 2016 r., III KRS 42/12, LEX nr 2288953.

⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016 r., I OSK 860/15, LEX nr 2169835.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 28 listopada 2001 r., K 36/01, za: M. Kolendowska-Matejczuk, *Zaskarżalność rozstrzygnięć...*, s. 86.

ty, jest zgodne. W obu przypadkach przecież prawo do żądania zwrotu utraconego dochodu lub wynagrodzenia z powodu stawienia w roli świadka, stanowiące – zgodnie z cytowanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich i Sąd Najwyższy stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego – „prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 ust. 2 Konstytucji RP”, nie zostaje w pełni zaspokojone.

Przeciwno ignorowaniu przez sądy przepisu art. 618b § 3 k.p.k. przemawia również konstytucyjna zasada równości obywateli wobec prawa, której takie postępowanie sądów przeczy, gdyż powoduje, że sytuacja świadków i stron, którym przysługuje zwrot utraconego w związku ze stawieniem dochodu lub zarobku, jest różna w zależności od tego, czy stawienie miało miejsce przed sądem, czy przed organem ścigania bądź organem administracji publicznej. O ile bowiem sądy mogą sobie pozwolić na ignorowanie przepisów prawa uznawanych przez nie za niezgodne z Konstytucją RP, o tyle organy ścigania i organy administracji publicznej muszą je respektować. W rezultacie osoby, które stały się przed sądami, są w kwestii zwrotu kosztów stawienia uprzywilejowane w stosunku do osób, które stały się przed prokuratorem bądź organem administracji¹¹.

Przechodząc do kwestii najistotniejszej w kontekście sprawy dyscyplinarnej będącej przedmiotem głosowanego orzeczenia, tj. naruszenia prawa przez obwinioną sędzię, należy zgodzić się z Sądem Najwyższym, że „nie stano-

wi naruszenia prawa opowiedzenie się przez sąd za określonym stanowiskiem reprezentowanym w literaturze, bądź orzecznictwie, z przytoczeniem stosownej argumentacji i nieuwzględnienie poglądu przeciwnego”. W rozpatrywanej przez Sąd Najwyższy sprawie chodziło oczywiście o opowiedzenie się przez obwinioną sędzię za jednym z wyrażanych stanowisk dotyczących dopuszczalności ignorowania przepisów ocenianych jako niezgodne z Konstytucją RP.

W przedmiotowej sprawie jednak obwiniona sędzia, orzekając w sprawie zwrotu kosztów stawienia się świadka na wezwanie, zignorowała nie tylko kontrowersyjny przepis zawarty w § 3, ale także niekwestionowany przepis § 4, w myśl którego „utrata zarobku lub dochodu (...) oraz ich wysokość świadek powinien należycie wykazać”. Z treści zarzutu postawionego przez zastępcę Rzecznika Dyscyplinarnego wynika bowiem, że świadkowie nie wykazali ani wysokości utraconego dochodu, ani nawet samego faktu jego utraty, czyli sędzia przyznała świadkom kwoty, o jakie wnosili, bez żadnej weryfikacji zasadności wnioskowania o nie. Sąd Najwyższy zaś zupełnie pominął tę okoliczność w uzasadnieniu podjętego orzeczenia uniewinniającego.

Tymczasem nawet zwolennicy prokonstytucyjnej wykładni art. 618b k.p.k. przyznają, że „obowiązkiem organu procesowego jest zasądzenie na rzecz świadka zwrotu tych należności w wysokości **wykazanej** [podkr. M.K.-K.] przez świadka jako utracona w związku ze stawieniem przed organem procesu karnego celem złożenia zeznań”¹², a nie w wysokości zadeklarowanej przez świadka. Na świadku spoczywa ciężar dowodu w odniesieniu zarówno do podstawy, jak i wysokości utraconego zarobku lub dochodu¹³. Jeśli świadek ograniczył się do samego oświadczenia o wysokości utraconego dochodu lub zarobku, to należało wezwać go do

¹¹ W postępowaniu karnym przygotowawczym i w ogólnym postępowaniu administracyjnym kwestia maksymalnej kwoty zwrotu kosztów stawienia osobom, którym taki zwrot przysługuje, jest unormowana analogicznie jak w postępowaniach sądowych (zob. art. 618b § 3 k.p.k., art. 56 § 1 k.p.a. w zw. z art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. 2024, poz. 959 ze zm.)), ale ani organom ścigania, ani organom administracji publicznej nikt (orzecznictwo ani doktryna) nie przyznaje, rzecz jasna, prawa do oceny zgodności stosowanych przepisów z Konstytucją RP i pomijania przepisów uznanych za niezgodne z nią.

¹² M. Harasimowicz, *O prokonstytucyjnej wykładni przepisu artykułu 618b § 3 Kodeksu postępowania karnego (uwagi dotyczące górnej granicy należnego świadkowi zwrotu zarobku lub dochodu)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 3, s. 49–70.

¹³ *Ibidem*.

wykazania w terminie 7 dni faktu rzeczywistej utraty dochodu lub zarobku oraz ich wysokości pod rygorem oddalenia żądania o ich zwrot¹⁴.

O ile zatem można zgodzić się z tezą, że pominięcie przez sąd art. 618b § 3 k.p.k. nie jest

rażącym naruszeniem prawa albo nawet nie jest w ogóle naruszeniem prawa, o tyle nie można tego samego powiedzieć o ignorowaniu § 4 ww. artykułu i zasądzaniu zwrotu żądanej przez świadka kwoty mimo niewykazania przez niego, że rzeczywiście ją utracił. Czy tego typu postępowanie sędziego powinno skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną – to zupełnie odrębna kwestia, nierozważana w niniejszej glosie.

¹⁴ K. Eichstaedt [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX/el. 2025, teza 8 do art. 618b.

Abstract

Reimbursement of earnings or income lost by the witness as a result of appearing before a court – commentary on the ruling of the Supreme Court of 5 June 2023, I ZSK 44/22

Keywords: reimbursement of summons appearance costs; direct application of the Constitution; democratic state of law; rule of law; judicial independence; judicial law

The Art. 618b § 3 of the Code of Criminal Procedure establishes the upper limit of compensation for lost earnings or income that may be awarded to a witness in connection with his appearance before a criminal court. This maximum amount is much lower than the average daily wage of a person receiving the minimum wage and, as such, in most cases, does not compensate for the actual loss suffered by the witness who appeared before the court. For this reason the above-mentioned provision is considered inconsistent with the Constitution. For now, however, the Constitutional Tribunal has not recognized it as such, so this provision remains in force. Nevertheless, some judges do not apply it, assuming that they have the right to omit provisions that, in their opinion, are inconsistent with the Constitution. By doing so, they expose themselves to disciplinary liability. This gloss (partially critical) concerns the judgment of the Supreme Court – Chamber of Professional Responsibility, pursuant to which the court acquitted a judge who had acted in such a way.

Bibliografia

Literatura

- Demendecki T. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Praktyczny komentarz*, red. A. Jakubecki, Kraków 2005.
- Eichstaedt K. [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX/el. 2025.
- Flaga-Gieruszyńska K., Zieliński A., *Koszty sądowe w sprawach cywilnych. Art. 98–124 k.p.c. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Harasimowicz M., *O prokonstytucyjnej wykładni przepisu artykułu 618b § 3 Kodeksu postępowania karnego (uwagi dotyczące górnej granicy należnego świadkowi zwrotu zarobku lub dochodu)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 3.
- Jaśkowska M., Masternak M., Ochendowski E., *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2004.
- Kolendowska-Matejczuk M., *Zaskarżalność rozstrzygnięć incydentalnych uregulowanych w Kodeksie postępowania karnego w świetle standardów konstytucyjnych. Rozważania systemowe*, Warszawa 2018.
- Kotulska-Kmiecik M., *Reimbursement of earnings or income lost by the party as a result of appearing before a court or a public administration authority*, „Journal of Modern Science” 2024, vol. 59, no. 5.
- Nowicki K. [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. J. Skorupka, Warszawa 2021.

Akty prawne

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. 2024, poz. 959 ze zm.)

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 28 listopada 2001 r., K 36/01.

^wyrok SN z dnia 30 października 2002 r., V CKN 1456/00, LEX nr 57237.

Wyrok SN z dnia 24 czerwca 2004 r., III CK 536/02, LEX nr 172784.

Wyrok SN z dnia 21 lutego 2007 r., II KK 261/06, LEX nr 446285.

Wyrok SN z dnia 4 lipca 2012 r., III PK 87/11, LEX nr 1619703.

Wyrok SN z dnia 17 marca 2016 r., III KRS 42/12, LEX nr 2288953.

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016 r., I OSK 860/15, LEX nr 2169835.

Wyrok SA w Białymstoku z dnia 29 marca 2022 r., III AUa 1202/21, LEX nr 3419684.

Inne

Bodnar A., *Wystąpienie RPO do Ministra Sprawiedliwości z 13.03.2019 r. (II.510.197.2019.MH)*, <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20do%20MS%20ws.%20podwy%C5%BCszenia%20%20rekompensaty%20za%20utracony%20%20doch%C3%B3d%20lub%20wynagrodzenie%20%C5%9Bwiadka.pdf> (15.04.2025).

Bodnar A., *Wystąpienie RPO do Przewodniczącego Komisji Ustawodawczej Senatu RP z 11.09.2020 r. (II.510.197.2019.MT)*, <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20RPO%20do%20Przewodnicz%C4%85cego%20%20Komisji%20Ustawodawczej%20Senatu%20RP%2C%2011.09.2020.pdf> (15.04.2025).

mgr Sylwia Zaborska

ORCID: 0000-0002-9811-9995

sylwia.zaborska@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Informatycznego i Zawodów Prawniczych

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

radca prawny

Numery ksiąg wieczystych jako dane osobowe – glosa aprobowująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2025 r., III OSK 6508/21

Słowa kluczowe: dane osobowe; numery ksiąg wieczystych; ochrona danych osobowych; relatywizacja pojęcia danych osobowych; RODO; prawo Unii Europejskiej

W glosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do problematyki uznawania numerów ksiąg wieczystych za dane osobowe oraz zakończył trwający 5 lat spór pomiędzy Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych a Głównym Geodetą Kraju. Sąd podniósł, że pomimo faktu, iż numer księgi wieczystej zawiera wyłącznie zbitkę cyfr oraz liter, to w przypadku dysponowania nim każdy zainteresowany może w łatwy sposób ustalić imię, nazwisko, numeru PESEL, a w pewnym zakresie również sytuację majątkową konkretnej osoby fizycznej ujawnionej jako właściciel nieruchomości. Przedmiotowe orzeczenie ma zatem niebagatelne znaczenie z perspektywy praktycznej, przede wszystkim dla konieczności dysponowania odpowiednią podstawą prawną przetwarzania danych osobowych w postaci numerów ksiąg wieczystych przez administratora danych. Dodatkowo stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego może wywoływać także pośredni wpływ na przyznawanie innym informacjom statusu danych osobowych.

Wprowadzenie

W dobie powszechnej cyfryzacji i łatwego dostępu do informacji zagadnienie ochrony danych osobowych nabiera szczególnego znaczenia. Pomimo prawie 7-letniego okresu obowiązywania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dy-

rektywy 95/46/WE¹ w praktyce wciąż pojawiają się wątpliwości, czy określone informacje stanowią dane osobowe i podlegają w związku z tym szczególnej ochronie.

Jednym z kontrowersyjnych przykładów w tym zakresie było ustalenie statusu numeru księgi wieczystej w kontekście przepisów RODO. Pomiędzy Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych a Głównym Geodetą Kra-

¹ Dz.U.UE 2016, L 119 (dalej: RODO).

ju nieprzerwanie od 2020 r. trwa spór, czy taki numer sam w sobie może zostać uznany za podlegające ochronie prawnej dane osobowe. Kwestia prawidłowego zaklasyfikowania numerów ksiąg wieczystych ma istotne znaczenie, ponieważ uznanie ich za dane osobowe wiąże się z koniecznością każdorazowego wskazywania podstawy prawnej ich przetwarzania – zgodnej z art. 6 RODO. Z aprobatą więc należy przyjąć formowanie się jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, na tle której wyłania się argumentacja potwierdzająca, że numery ksiąg wieczystych – pomimo tego, że w praktyce tworzą zbitkę cyfr, liter i znaków – z perspektywy prawnej stanowią dane osobowe. Taką narrację przedstawiono w głosowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego², który wydaje się stanowić początek nowego spojrzenia w kontekście możliwości pośredniego identyfikowania osób fizycznych.

Celem badawczym niniejszej glosy jest przeprowadzenie pogłębionej i szczegółowej analizy normatywnej pojęcia „dane osobowe” w kontekście prawidłowości zakwalifikowania do tego pojęcia także numerów ksiąg wieczystych. W ramach opracowania podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakich okolicznościach numer księgi wieczystej może stanowić informację pozwalającą, pośrednio bądź bezpośrednio, na identyfikację osoby fizycznej.

Główna hipoteza badawcza zakłada, że numer księgi wieczystej w zależności od kontekstu i dostępności dodatkowych informacji oraz środków może mieć charakter danych osobowych, ponieważ umożliwia ustalenie tożsamości właściciela nieruchomości, w szczególności w przypadku osób fizycznych. Analiza prowadzona jest z wykorzystaniem metody dogmatyczno-prawnej polegającej na interpretacji przepisów prawa krajowego i unijnego w świetle wykładni doktrynalnej oraz orzecnictwa polskich sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

I. Przedstawienie stanu faktycznego sprawy

W decyzji z dnia 24 sierpnia 2020 r. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych³ stwierdził naruszenie przez Głównego Geodetę Kraju przepisów art. 5 ust. 1 lit. a RODO (zasada zgodności z prawem przetwarzania danych osobowych) oraz art. 6 ust. 1 RODO polegające na udostępnianiu za pośrednictwem portalu GEOPORTAL2 danych osobowych – w postaci numerów ksiąg wieczystych pozyskanych z ewidencji gruntów i budynków – bez jakiegokolwiek podstawy prawnej⁴.

W przedmiotowej decyzji Prezes UODO nakazał dostosowanie operacji przetwarzania danych osobowych do przepisów RODO w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, poprzez zaprzestanie udostępniania na portalu GEOPORTAL2 numerów ksiąg wieczystych. Ponadto nałożył na Głównego Geodetę Kraju administracyjną karę pieniężną w wysokości 100 000 zł. Z powyższym stanowiskiem nie zgodził się Główny Geodeta Kraju, który zakwestionował przyjęcie przez Prezesa UODO, że dane pochodzące z ewidencji gruntów i budynków – w szczególności numery ksiąg wieczystych – stanowią dane osobowe w rozumieniu przepisów RODO. W jego ocenie Prezes UODO nie był uprawniony do podejmowania władczych działań dotyczących przetwarzania tych danych.

Spór między organami koncentrował się zatem na kwalifikacji numerów ksiąg wieczystych jako danych osobowych. Prezes UODO uzasadniał swoje stanowisko tym, że księgi wieczyste zawierają w sobie dane osobowe osób fizycznych, takie jak: imię i nazwisko, imiona rodziców, numer PESEL oraz adres nieruchomości. Zdaniem organu udostępnianie numerów ksiąg wieczystych na portalu GEOPORTAL2 umożliwiało identyfikację osób fizycznych, których dane zawarte są w księgach wieczystych. Posiadanie numeru księgi wieczystej pozwala bowiem

² Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2025 r., III OSK 6508/21, LEX 3835693.

³ Organ państwowy zajmujący się ochroną danych osobowych (dalej: Prezes UODO).

⁴ Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 24 sierpnia 2020 r., DKN.5112.13.2020, <https://uodo.gov.pl/decyzje/DKN.5112.13.2020> (24.04.2025).

w prosty sposób uzyskać dostęp do tych informacji, co prowadzi do pośredniej identyfikacji właściciela nieruchomości.

Główny Geodeta Kraju zaskarżył w całości decyzję Prezesa UODO do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Sąd I instancji oddalił skargę, wskazując, że zgodnie z art. 4 ust. 1 RODO dane ujawniane w księdze wieczystej – takie jak imię i nazwisko, imiona rodziców, numer PESEL czy adres nieruchomości – mają charakter danych osobowych. Sąd uznał, że publiczne udostępnienie numeru księgi wieczystej umożliwia identyfikację osoby fizycznej. Dostęp do danych ujawnionych w księdze wieczystej wymaga jedynie znajomości numeru księgi i posłużenia się ogólnodostępnym systemem teleinformatycznym, bez konieczności posiadania szczególnych uprawnień⁵. W ocenie sądu numer księgi wieczystej stanowi więc informację umożliwiającą pośrednią identyfikację osoby fizycznej, a tym samym spełnia definicję danych osobowych w rozumieniu art. 4 pkt 1 RODO⁶.

Na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Główny Geodeta Kraju wniósł skargę kasacyjną, zaskarżając powyższe orzeczenie w całości. Postawił zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania, Naczelny Sąd Administracyjny jednak nie uwzględnił żadnego z zarzutów i podzielił stanowisko sądu I instancji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego sąd I instancji dokonał prawidłowej wykładni art. 4 ust. 1 RODO, trafnie kwalifikując numer księgi wieczystej jako dane osobowe.

W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „Numer księgi wieczystej należy uznać za dane osobowe. Sam numer stanowi wprawdzie zbitkę cyfr, liter i znaków, jednakże jego znajomość – w połączeniu z informacją geodezyjno-kartograficzną – pozwala na łatwe ustalenie imienia, nazwiska, numeru PESEL, a w pewnym zakresie również sytu-

acji majątkowej konkretnej osoby fizycznej, ujawnionej jako właściciel nieruchomości, której dane zostały zamieszczone na portalu GEOPORTAL2”⁷.

2. Dane osobowe – wyjaśnienie pojęcia

Definicji danych osobowych nie odnajdziemy w aktualnie obowiązującej ustawie o ochronie danych osobowych z 2018 r.⁸ W przeciwieństwie do niej, wcześniejsza ustawa o ochronie danych osobowych z 1997 r. określała dane osobowe jako „wszelkie informacje odnoszące się do osoby fizycznej, którą można zidentyfikować lub która została już zidentyfikowana”⁹. Aktualnie definicja danych osobowych występuje na gruncie RODO – zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 1 „dane osobowe” oznaczają wszelkie informacje o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej („osobie, której dane dotyczą”). W konsekwencji RODO zawiera definicję danych osobowych opartą na trzech łącznie spełnionych kryteriach kwalifikacyjnych: 1) musi chodzić o wszelkie informacje; 2) muszą one odnosić się do osoby fizycznej; 3) osoba ta musi być zidentyfikowana lub możliwa do zidentyfikowania¹⁰. Za osobę zidentyfikowaną należy uznać osobę, której tożsamość jest znana administratorowi danych. W tym kontekście administrator danych powinien dysponować realną i obiektywną możliwością powiązania określonej informacji z konkretną osobą fizyczną, bez potrzeby podejmowania dodatkowych

⁷ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2025 r., OSK 6508/21, LEX 3835693.

⁸ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. 2019, poz. 1781).

⁹ Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. 1997, nr 133, poz. 883).

¹⁰ Analogiczne przesłanki kwalifikujące dane osobowe występowały na gruncie dyrektywy 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 27 kwietnia 2014 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu takich danych (Dz.U. UE L 281, s. 31). Zob. szerzej: A. Mednis, *Ochrona prawna danych osobowych a zagrożenia prywatności – rozwiązania polskie* [w:] *Ochrona danych osobowych*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 1999, s. 35.

⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 maja 2021 r., II SA/Wa 2222/20, Legalis.

⁶ *Ibidem*.

czynności zmierzających do ustalenia jej tożsamości¹¹. Natomiast możliwa do zidentyfikowania osoba fizyczna to osoba, którą można bezpośrednio lub pośrednio zidentyfikować, w szczególności na podstawie takiego identyfikatora, jak imię i nazwisko, numer identyfikacyjny, dane o lokalizacji, identyfikator internetowy lub jeden bądź kilka szczególnych czynników określających fizyczną, fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość osoby fizycznej. Identyfikacja bezpośrednia najczęściej opiera się na nazwisku osoby fizycznej. Gdy jednak mamy do czynienia z popularnym imieniem i nazwiskiem, niezbędne może być wykorzystanie dodatkowych danych, ponieważ samo imię i nazwisko może nie pozwalać na jednoznaczne ustalenie tożsamości. Z kolei metoda pośrednia polega na wykorzystaniu innych informacji identyfikujących, takich jak numer dowodu osobistego przypisany konkretnej osobie lub dane dotyczące jej lokalizacji¹².

W kontekście identyfikowalności osób fizycznych powstają wątpliwości, czy za dane osobowe należy uznawać wyłącznie takie informacje, które z uwagi na swoją treść umożliwiają natychmiastowe ustalenie tożsamości osoby, czy również te dane, które co prawda nie zawierają bezpośredniego odniesienia do osoby, lecz jej identyfikacja pozostaje możliwa przy użyciu dostępnych środków¹³. Janusz Barta, Paweł Fajgielski i Ryszard Markiewicz wskazują, że istotą problemu jest rozstrzygnięcie, czy za dane osobowe należy uznawać wyłącznie takie informacje, których wykorzystanie do identyfikacji osoby fizycznej jest nieskomplikowane oraz możliwe do przeprowadzenia przez przeciętnego odbiorcę bez konieczności podejmowania nadmiernych działań, czy też wszelkie

informacje będące w posiadaniu chociażby podmiotu trzeciego¹⁴. U podstaw wskazanych wątpliwości leży zjawisko „relatywizacji pojęcia danych osobowych”¹⁵ polegające na tym, że identyczna informacja może zostać odmiennie zakwalifikowana w kontekście definicji danych osobowych w zależności od tego, kto ją przetwarza, jakimi narzędziami identyfikacyjnymi dysponuje oraz jakie inne dane znajdują się w jego zasobach¹⁶. Na tym tle wyróżnić można dwie przeciwstawne koncepcje dotyczące przesłanki identyfikowalności osób fizycznych – ujęcie obiektywne oraz ujęcie subiektywne¹⁷. Zgodnie z pierwszym z nich – mającym charakter obiektywny – wystarczające jest, aby administrator danych mógł potencjalnie powiązać posiadane informacje z danymi dostępnymi za pośrednictwem dowolnej osoby trzeciej, podmiotu trzeciego, co w efekcie umożliwiłoby ustalenie tożsamości danej osoby. Drugie podejście, określane jako subiektywne, zakłada natomiast, że sama możliwość skorzystania z pomocy podmiotu trzeciego nie przesądza jeszcze o spełnieniu przesłanki identyfikowal-

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Zob. szerzej: D. Lubasz, A. Szurląta, *Relatywizacja pojęcia danych osobowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych i powszechnych* [w:] *Działania instytucji i organów Unii Europejskiej w ochronie danych osobowych. Aktualne problemy prawnej ochrony danych osobowych 2021*, red. G. Sibiga, „Monitor Prawniczy” 2021, nr 23, s. 1575–1584.

¹⁶ M. Gumularz, P. Kozik [w:] *Ochrona danych osobowych w marketingu i sprzedaży*, red. M. Gumularz, P. Kozik, Warszawa 2019, s. 15.

¹⁷ M.R. Kolasiński, *Kwalifikacja prawna plików cookie jako danych osobowych oraz podstawy prawne ich przetwarzania*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2024, nr 1, s. 55. Te dwie przeciwstawne koncepcje prawne dotyczące identyfikowalności pojawiły się i rozwinęły w doktrynie niemieckiej. Zob. szerzej: J. Nink, J. Pohle, *Die Bestimmbarkeit des Personenbezugs. Von der IP-Adresse zum Anwendungsbereich der Datenschutzgesetze*, „Multimedia und Recht” 2015 nr 9, s. 563–567; J. Heidrich, C. Wegener, *Rechtliche und technische Anforderungen an die Protokollierung von IT-Daten. Problemfall Logging*, „Multimedia und Recht” 2015, nr 8, s. 487–492; H. Leisterer, *Die neuen Pflichten zur Netz- und Informationssicherheit und die Verarbeitung personenbezogener Daten zur Gefahrenabwehr*, „Computer und Recht” 2015, nr 10, s. 665–670.

¹¹ P. Barta, M. Kawecki, P. Litwiński [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Wybrane przepisy sektorowe. Komentarz*, red. P. Litwiński, Warszawa 2021, s. 81.

¹² A. Maciaszczyk, *Pojęcie danych osobowych*, LEX/el. 2023.

¹³ J. Barta, P. Fajgielski, M. Markiewicz, *Ochrona danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 312.

ności – decydujące znaczenie ma to, czy administrator (lub inny podmiot przetwarzający dane) dysponuje środkami umożliwiającymi samodzielne zidentyfikowanie osoby na podstawie dostępnych mu informacji¹⁸.

Obiektywne ujęcie znalazło potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), w szczególności w wyroku z 19 października 2016 r. w sprawie Breyer (C-582/14), w którym uznał on, że dynamiczny adres IP może stanowić dane osobowe w odniesieniu do administratora strony internetowej, jeżeli istnieje realna możliwość, by na podstawie dodatkowych danych (np. przekazanych przez dostawcę usług internetowych) możliwe było ustalenie tożsamości użytkownika¹⁹. Trybunał podkreślił przy tym, że „dla stwierdzenia, iż dana osoba jest możliwa do zidentyfikowania, nie jest konieczne, by wszystkie informacje umożliwiające jej identyfikację znajdowały się w rękach jednej osoby” (pkt 43 uzasadnienia)²⁰. W doktrynie podnosi się, że omawiana koncepcja zaprezentowana przez TSUE nosi nazwę „zrelatywizowanej koncepcji obiektywnej”²¹. Zgodnie z przyjętym stanowiskiem przy ocenie, czy dana osoba fizyczna jest możliwa do zidentyfikowania, nie uwzględnia się wszystkich teoretycznie dostępnych środków identyfikacyjnych, lecz wyłącznie te, z których administrator danych może – w granicach racjonalnie przewidywalnych – faktycznie skorzystać. Dotyczy to zarówno zasobów i narzędzi, jakimi sam dysponuje, jak i potencjalnej współpracy z osobami trzecimi,

do których może się zwrócić w celu pozyskania dodatkowych informacji, przy czym również to odwołanie musi mieścić się w granicach rozsądnego prawdopodobieństwa.

Na gruncie RODO ustawodawca unijny do koncepcji relatywnego charakteru danych osobowych nawiązał w motywie 26, wskazując, że przy ocenie, czy osoba fizyczna jest możliwa do zidentyfikowania, należy uwzględniać „wszystkie rozsądnie prawdopodobne środki”, którymi administrator lub inna osoba może się posłużyć w celu dokonania identyfikacji, biorąc pod uwagę m.in. koszty i czas potrzebny na taki proces oraz dostępność technologii. Relatywność ta sprawia, że status danej informacji jako danych osobowych może być ustalany nie absolutnie, lecz w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego. Natomiast nie rozstrzygnięto tego, bezpośrednio w zakresie jakiej koncepcji – subiektywnej czy obiektywnej – należy dokonywać identyfikacji osób fizycznych, wobec czego zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie prezentowane są niejednolite stanowiska²².

Odnosząc się natomiast do katalogu identyfikatorów, za pomocą których można dokonać identyfikacji danej osoby, podkreślić należy, że jest on otwarty. Każdorazowo należy więc w analizowanym stanie faktycznym określić, czy mamy do czynienia z danymi osobowymi. Z uwagi na trwający stale postęp technologiczny mogą pojawiać się również nieznane dotychczas kategorie danych²³. Istotne i niezbędne dla możliwości uznania, że informacje stanowią dane osobowe, jest, aby informacje te dotyczy-

¹⁸ P. Litwiński, *Pojęcie danych osobowych w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych osobowych – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 19.10.2016 r. w sprawie C-582/14 Patrick Breyer*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 5, s. 51–52.

¹⁹ Wyrok TSUE z 19 października 2016 r. w sprawie C-582/14, Patrick Breyer przeciwko Bundesrepublik Deutschland, Legalis. Mimo że wyrok w tej sprawie zapadł na gruncie nieobowiązującej już dyrektywy 95/46/WE, wiele wskazuje na to, iż zachowuje on aktualność na gruncie przepisów RODO.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ D. Lubasz, A. Szkurlat, *Relatywizacja pojęcia...*, s. 1575.

²² Np. za koncepcją subiektywną na gruncie RODO opowiada się m.in. P. Litwiński, *Pojęcie danych...*, s. 54. Zbliżone poglądy w doktrynie niemieckiej prezentują: M. Klar, J. Kühling [w:] *DS-GVO Datenschutz – Grundverordnung. Kommentar*, red. J. Kühling, B. Buchner, München 2018, s. 143.

²³ P. Fajgielski, *Komentarz do rozporządzenia nr 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)* [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 106.

ły osoby fizycznej²⁴. Jednocześnie muszą one pozwalać na ustalenie tożsamości konkretnej osoby fizycznej²⁵.

W celu zobrazowania warto w tym miejscu przytoczyć fragment uzasadnienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2020 r., w którym podkreślił on, że wskazany w art. 4 ust. 1 RODO katalog pojęciowy ma charakter otwarty. Co do zasady rola tego wyliczenia sprowadza się wyłącznie do wskazania pewnego modelu, w oparciu o który wszelkie informacje mogą podlegać ocenie z punktu widzenia pojęcia danych osobowych, m.in. przy uwzględnieniu czynników określających ekonomiczną tożsamość osoby fizycznej²⁶. Dodatkowo w literaturze przedmiotu odnaleźć można przykłady wskazujące, że „dane osobowe to informacje, które identyfikują osobę (m.in. imię, nazwisko, adres, numer identyfikacyjny, wizerunek), jak też informacje, które odnoszą się do jej cech lub statusu osobistego (m.in. stan cywilny, obywatelstwo, stan zdrowia, wykształcenie, karalność) lub informacje o charakterze rzeczowym (m.in. wysokość wynagrodzenia, stan posiadania, stosunki własnościowe)”²⁷.

Konkludując, podkreślenia wymaga, iż z uwagi na trwający postęp technologiczny i rozwój sztucznej inteligencji brak jest możliwości wykreowania zamkniętego katalogu danych osobowych. Oznacza to, że administrator danych lub podmiot przetwarzający każdorazowo muszą analizować, czy w konkretnym przypadku mamy do czynienia z danymi osobowymi. Pomocne może okazać się skorzystanie z bogatego w tym zakresie orzecznictwa. W orzecznictwie europejskim istotny jest w tym aspekcie wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r. (sprawa C-434/16, Nowak przeciwko Data Protection

Commissioner)²⁸. W wyroku tym Trybunał podkreślił, że dane osobowe to wszelkie informacje dotyczące osoby fizycznej, która została zidentyfikowana lub jest możliwa do zidentyfikowania, uwzględniając zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio metody identyfikacji. Ponadto wskazał, że ocena, czy dane stanowią dane osobowe, powinna uwzględniać kontekst oraz okoliczności sprawy, w tym dostępne środki identyfikacji. Wychodząc z powyższego założenia, TSUE uznał, że odpowiedzi udzielone przez kandydata w ramach egzaminu należy kwalifikować jako dane osobowe, stanowią one bowiem odzwierciedlenie poziomu wiedzy i umiejętności osoby egzaminowanej w określonej dziedzinie, a także – w stosownych przypadkach – jej sposobu rozumowania, zdolności wnioskowania oraz przyjętej postawy krytycznej²⁹.

3. Numery ksiąg wieczystych

Numery ksiąg wieczystych to unikalne identyfikatory przypisane do każdej księgi wieczystej prowadzonej dla danej nieruchomości. Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece³⁰: „Księgi wieczyste prowadzi się w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości”. Natomiast sam numer księgi wieczystej składa się z trzech segmentów ujętych w formacie xxxx/xxx/x, z których:

- pierwszy człon stanowi czteroznakowy identyfikator wydziału ksiąg wieczystych właściwego miejscowo sądu rejonowego, w którym księga została założona bądź jest aktualnie prowadzona;
- drugi człon obejmuje indywidualny numer nadany zgodnie z repertorium ksiąg wieczystych prowadzonym w danym sądzie;
- trzeci człon stanowi cyfrę kontrolną, generowaną w toku zakładania księgi wieczystej

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ D. Lubasz, *Definicje kluczowych pojęć [w:] RODO dla małych i średnich przedsiębiorstw*, red. D. Lubasz, Warszawa 2018, s. 23.

²⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2020 r., II SA/Gd 558/19, Legalis.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2024 r., III OSK 4312/21, Legalis.

²⁸ Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r. sprawa C-434/16, Nowak przeciwko Data Protection Commissioner, Legalis.

²⁹ *Ibidem*. Zob. też: wyrok TSUE z 29 stycznia 2018 r. sprawa C-275/06, Promusicae, Legalis.

³⁰ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. 2025, poz. 341).

w celu zapewnienia poprawności i integralności numeracji³¹.

Poszczególne elementy numeru oddzielone są znakiem ukośnika „/”. Dysponując numerem księgi wieczystej, każdy z nas jest w stanie sprawdzić informacje o danej nieruchomości, używając do tego systemu teleinformatycznego Elektroniczne Księgi Wieczyste³². Przedmiotowa platforma umożliwia m.in. przeglądanie księgi wieczystej czy złożenie wniosku o wydanie dokumentu z Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych.

Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, że zawężając i biorąc pod uwagę wyłączenie budowę numeru księgi wieczystej, nie sposób uznać ten numer za dane osobowe, jednak uwzględniając pośrednią metodę identyfikacji osoby, należy dojść do wniosku, iż numery ksiąg wieczystych stanowią dane osobowe. W aktualnym stanie prawnym, dysponując numerem księgi wieczystej, z łatwością, bez dodatkowej identyfikacji, bez ponoszenia dodatkowych kosztów czy nakładu czasu możemy poznać imię i nazwisko, imiona rodziców, numer PESEL właściciela nieruchomości oraz adres nieruchomości. Te informacje bez wątplenia stanowią dane osobowe. Warto przy tym zaznaczyć, że na gruncie stanu faktycznego, w którym zapadło głosowane orzeczenie, udostępniane przez Głównego Geodetę Kraju numery ksiąg wieczystych były jednocześnie odnośnikami przekierowującymi zainteresowanych użytkowników bezpośrednio na stronę Ministerstwa Sprawiedliwości, do Elektronicznych Ksiąg Wieczystych. W konsekwencji użytkownicy nie musieli nawet wpisywać numeru księgi wieczystej, by pozyskać dostęp do informacji w niej zawartych – w tym do danych osobowych właściciela danej nieruchomości. Wobec tego dostęp do danych osobowych właścicieli nieruchomości był trywialny.

Podobna sytuacja występuje także w odniesieniu do numeru telefonu osoby fizycznej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w jednym z orzeczeniach wskazał: „Zidentyfikowanie osoby fizycznej nie musi polegać na określeniu jej imienia i nazwiska, a wystarczające jest oznaczenie danej osoby w sposób umożliwiający wywieranie na nią określonego wpływu. Nie chodzi zatem o możliwość odniesienia konkretnej informacji do konkretnej osoby, lecz o możliwość wskazania danej osoby, rozumianego jako faktyczne wyodrębnienie jej spośród innych osób. Osoba fizyczna jest zidentyfikowana, jeżeli możemy ją wyodrębnić z szerszego grona osób lub grupy³³. Taką możliwość daje numer telefonu osoby fizycznej, także wtedy gdy podmiot, który jest w jego posiadaniu, nie dysponuje innymi danymi identyfikującymi tę osobę lub rozsądnie prawdopodobnym do wykorzystania sposobem uzyskania takich danych”³⁴. Zaakcentowania wymaga również uzasadnienie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 2025 r., w którym potwierdził on występujący w literaturze przedmiotu pogląd o relatywizacji danych osobowych, a także wskazał, że dla ustalenia pośredniej możliwości identyfikacji osoby fizycznej istotne jest zatem to, czy administrator lub inna osoba (tak w motywie 26) ma możliwość treściowego skorelowania będącej w jego dyspozycji informacji z innymi posiadanymi przez siebie lub inny podmiot informacjami, tworząc w ten sposób zbiór danych identyfikujących daną osobę fizyczną. Za dane osobowe należy zatem uznać informację, która po połączeniu z innymi informacjami (informacją) pozwala zidentyfikować daną osobę fizyczną albo administratorów tej informacji, albo innemu podmiotowi, którą ją od administratora pozyskał³⁵. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 13 kwietnia 2001 r. wskazał, że „sam numer telefonu

³¹ § 9 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 lutego 2016 r. w sprawie zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych w systemie teleinformatycznym (Dz.U. 2024, poz. 1583).

³² https://ekw.ms.gov.pl/eukw_ogol/menu.do (27.04.2025).

³³ Opinia 4/2007 Grupy Roboczej ds. ochrony danych powołanej na mocy art. 29 w sprawie pojęcia danych osobowych, 20.06.2007.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 grudnia 2022 r., II SA/Wa 885/22, Legalis. Zob. też: Sprawozdanie z działalności Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z 2023 r., s. 154, <https://uodo.gov.pl/pl/487/2279> (25.05.2025).

³⁵ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2025 r., III OSK 6041/21, Legalis.

nie pozwala na identyfikację konkretnej osoby”, tłumacząc, że numer telefonu „może być wyłączenie podstawą dla podjęcia określonych czynności w celu identyfikacji posiadacza numeru – abonentu lub osoby, która faktycznie używa danego numeru”³⁶.

W konsekwencji dana informacja może w zależności od kontekstu oraz podmiotu, który nią dysponuje, mieć lub nie mieć charakteru danych osobowych. Przykładem dobrze ilustrującym tę relatywność statusu informacji jako danych osobowych jest numer rachunku bankowego. Dla instytucji finansowej prowadzącej rachunek, jak również dla pracodawcy dokonującego przelewu wynagrodzenia na dany numer konta informacja ta niewątpliwie stanowi dane osobowe, ponieważ umożliwia identyfikację konkretnej osoby fizycznej. W tych przypadkach istnieje bezpośredni lub pośredni związek między numerem rachunku a osobą, której ten rachunek dotyczy, co spełnia kryteria definicji danych osobowych określonej w art. 4 pkt 1 RODO. Jednak dla osoby postronnej, niemającej dostępu do dodatkowych informacji pozwalających na identyfikację właściciela rachunku, ten sam numer rachunku nie musi stanowić danych osobowych. Wynika to z braku możliwości ustalenia tożsamości osoby fizycznej w sposób pośredni lub bezpośredni przy użyciu dostępnych tej osobie środków³⁷. Taka sytuacja unaczynia kontekstualny charakter pojęcia „dane osobowe” oraz potwierdza, że ich kwalifikacja zależy nie tylko od cech samej informacji, lecz również od okoliczności, w jakich jest ona przetwarzana, oraz od zasobu wiedzy i dostępnych środków podmiotu przetwarzającego.

Relatywizacja pojęcia „dane osobowe” jest szczególnie widoczna w zakresie orzecznictwa sądowego dotyczącego tego, czy numery tablic rejestracyjnych należy uznawać za dane osobowe. Pojawiają się bowiem wątpliwości, czy unikatowy, niepowtarzalny numer tablic reje-

stracyjnych stanowi dane osobowe i pozwala na identyfikację danej osoby fizycznej będącej właścicielem samochodu. W orzecznictwie dostrzec można linię orzecniczą, zgodnie z którą numer rejestracyjny nie stanowi danych osobowych. Wynika to z faktu, że numer rejestracyjny identyfikuje wyłącznie dany pojazd, a nie konkretną osobę. Ponadto na podstawie wyłącznie posiadanych numerów tablic rejestracyjnych nie jesteśmy w stanie w prosty i szybki sposób ustalić właściciela samochodu³⁸. Odmiennego zdania jest Prezes UODO, który stoi na stanowisku, że za pomocą identyfikacji pośredniej jest możliwe ustalenie właściciela samochodu wyłącznie za pomocą numerów tablic rejestracyjnych³⁹. W krajowym orzecznictwie odnaleźć można również wyroki, które uznają numery tablic rejestracyjnych za dane osobowe. Stanowisko to uzasadniane jest głównie tym, że skoro określone kategorie podmiotów posiadają dostęp do Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, to w łatwy sposób mogą zidentyfikować jego dane osobowe⁴⁰. Być może z uwagi na argumentację przedstawioną w glosowanym orzeczeniu w niedalekiej przyszłości będziemy świadkami ujednolicenia się linii orzecniczej sądów administracyjnych w odniesieniu do numerów tablic rejestracyjnych jako danych osobowych.

Podsumowanie

Wydaje się, że analizowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowi znaczny wkład w kształtowanie się linii orzecniczej dotyczącej interpretacji pojęcia „dane osobowe”, wpisując się przy tym w szerszy trend re-

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2021 r., II SA/Wa 1898/20, Legalis.

³⁷ P. Litwiński, K. Pakalski, M. Szczytko-Sołtysiak [w:] *Ochrona danych osobowych w sektorze publicznym*, red. P. Litwiński, Warszawa 2022, s. 5.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., III OSK 1522/21, LEX 3429658.

³⁹ Zob. szerzej: S. Zaborska *Dychotomia postrzegania numerów tablic rejestracyjnych na tle obowiązującej definicji danych osobowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2023, Sectio G, nr 2, s. 201–212.

⁴⁰ Zob. szerzej wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2017 r., VII SA/Wa 1069/16, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2014 r., II SA/Wa 30/14, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2013 r., II SA/Wa 211/13, Legalis.

latywizacji tego pojęcia. Przedmiotowy wyrok stanowi przejaw dynamicznej interpretacji prawa ochrony danych osobowych, zgodnej z linią orzecniczą TSUE, która akcentuje potrzebę elastycznego podejścia do oceny przesłanek identyfikowalności. Ponadto kończy trwający od 5 lat spór dotyczący kwalifikowania numerów ksiąg wieczystych jako danych osobowych, potwierdzając zarazem – po raz kolejny – że zgodnie z definicją zawartą w art. 4 pkt 1 RODO za dane osobowe mogą być uznane również informacje, które nie identyfikują osoby fizycznej w sposób bezpośredni. W praktyce ustanawia ramy testu możliwości identyfikacji osoby fizycznej, który ma na celu określenie, czy przy użyciu dostępnych środków możliwe jest przypisanie danych do konkretnej osoby – akcentując przy tym konieczność uwzględnienia czasu, nakładu oraz narzędzi niezbędnych do dokonania identyfikacji pośredniej. Nieprzypadkowo w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia podkreślono, że w rozpatrywanym stanie faktycznym identyfikacja następowała w sposób prosty, powszechnie dostępny i niewymagający uprzedniej autoryzacji. Stanowisko to koresponduje z utrwaloną linią orzecniczą, zgodnie z którą pośrednia identyfikacja osoby, której dane dotyczą, uznawana jest za niemożliwą w sytuacjach, gdy jest zakazana przez prawo bądź niewykonalna w praktyce, w szczególności z uwagi na nadmierne koszty, czasochłonność lub konieczność zaangażowania znacznych zasobów ludzkich⁴¹.

Uznanie numeru księgi wieczystej za dane osobowe powoduje konieczność dysponowania przez administratora danych podstawą prawną przetwarzania tych numerów – zgodnie z wymogami RODO. Dodatkowo skutkuje to ograniczeniem możliwości udostępniania numerów ksiąg wieczystych innym, nieuprawnionym podmiotom. W praktyce może to prowadzić do konieczności anonimizowania numerów ksiąg wieczystych, nie należy bowiem zapominać o głównej koncepcji wyrażonej w RODO, czyli

„podejściu bazującym na ryzyku” (*risk-based approach*). Zgodnie z tą koncepcją to na administratorze ciąży obowiązek dokonywania czynności w zakresie ochrony danych osobowych w oparciu o analizę ryzyka⁴².

Głosowane orzeczenie otwiera też pole do dyskusji nad koniecznością wprowadzenia dodatkowych środków ochronnych w systemie ujawniania informacji zawartych w księgach wieczystych, które z jednej strony zapewniłyby transparentność obrotu nieruchomościami, z drugiej zaś – chroniłyby prawa jednostki wynikające z prawa do prywatności i ochrony danych osobowych. Jeszcze przed obowiązywaniem RODO w doktrynie przedmiotu pojawiały się postulaty, zgodnie z którymi „numer księgi wieczystej powinien być jawny i dostępny dla każdego, przy jednoczesnym wprowadzeniu ograniczeń w dostępie do danych podmiotowych zawartych w rejestrze”⁴³. Postulat taki zasługuje na uznanie, jednak dopóki prawodawca nie ograniczy dostępności danych osobowych zawartych w księdze wieczystej, dopóty numer księgi wieczystej powinien być chroniony i udostępniany jedynie podmiotom uprawnionym⁴⁴. Dostęp do danych ujawnionych w księdze wieczystej wymaga jedynie znajomości numeru księgi i posłużenia się ogólnodostępnym systemem teleinformatycznym, bez konieczności posiadania szczególnych uprawnień. Wobec tego zasadnie w październiku 2024 r. Prezes UODO wyraził aprobatę dla propozycji Ministerstwa Sprawiedliwości zakładającej odejście od dotychczasowego modelu anonimowego i powszechnego dostępu do danych osobowych ujawnionych w księgach wieczystych na rzecz wdrożenia mechanizmu obligatoryjnej autoryzacji użytkowników systemu teleinformatycznego, umożliwiającego dostęp do elektronicznych ksiąg wieczystych⁴⁵.

⁴² M. Więkowska [w:] *RODO dla małych i średnich przedsiębiorstw*, red. D. Lubasz, Warszawa 2018, s. 65.

⁴³ A. Gryszczyńska, *Nowa Księga Wieczysta. Informatyzacja rejestru publicznego*, Warszawa 2011, s. 305.

⁴⁴ P. Fajgielski, *Komentarz do rozporządzenia...*, s. 119.

⁴⁵ Komunikat UODO z dnia 29 października 2024 r., <https://uodo.gov.pl/pl/138/3402> (24.06.2025).

⁴¹ Wyrok TSUE z 19 października 2016 r. w sprawie C-582/14, Patrick Breyer przeciwko Bundesrepublik Deutschland, Legalis.

Abstract**Land register numbers as personal data – approving commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 28 January 2025, III OSK 6508/21**

Keywords: personal data; numbers of land and mortgage registers; personal data protection; contextualization of the concept of personal data; GDPR; European Union Law

In the judgment being the subject matter of the commentary, the Supreme Administrative Court has addressed the issue of recognizing the numbers of land and mortgage registers as personal data and ended the five-year dispute between the President of the Personal Data Protection Office and the Surveyor General of Poland. The Court stated that in spite of the fact that the number of a land and mortgage register includes only a combination of digits and letters, the interested party that knows it can easily establish given name(s), surname, Personal Number (PESEL), and – to some degree – also the financial situation of a specific natural person disclosed as the owner of the real property. Therefore, the said judgment is of considerable importance in practice, mainly due to the necessity of having a relevant legal grounds for processing of personal data in the form of numbers of land and mortgage registers by the data controller. Furthermore, the position of the Supreme Administrative Court may also have an indirect influence on granting the status of personal information to other information.

Bibliografia**Literatura**

- Barta J., Fajgielski P., Markiewicz M., *Ochrona danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Barta P., Kawecki M., Litwiński P. [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Wybrane przepisy sektorowe. Komentarz*, red. P. Litwiński, Warszawa 2021.
- Fajgielski P., *Komentarz do rozporządzenia nr 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)* [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Gryszczyńska A., *Nowa Księga Wieczysta. Informatyzacja rejestru publicznego*, Warszawa 2011.
- Gumularz M., Kozik P. [w:] *Ochrona danych osobowych w marketingu i sprzedaży*, red. M. Gumularz, P. Kozik, Warszawa 2019.
- Heidrich J., Wegener C., *Rechtliche und technische Anforderungen an die Protokollierung von IT-Daten. Problemfall Logging*, „Multimedia und Recht” 2015, no. 8.
- Klar M., Kühling J. [w:] *DS.-GVO Datenschutz – Grundverordnung. Kommentar*, red. J. Kühling, B. Buchner, München 2018.
- Kolasiński M.R., *Kwalifikacja prawna plików cookie jako danych osobowych oraz podstawy prawne ich przetwarzania*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2024, nr 1.
- Leisterer H., *Die neuen Pflichten zur Netz- und Informationssicherheit und die Verarbeitung personenbezogener Daten zur Gefahrenabwehr*, „Computer und Recht” 2015, nr 10.
- Litwiński P., *Pojęcie danych osobowych w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych osobowych – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 19.10.2016 r. w sprawie C-582/14 Patrik Breyer*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 5.
- Litwiński P., Pakalski K., Szczytko-Sołtysiak M. [w:] *Ochrona danych osobowych w sektorze publicznym*, red. P. Litwiński, Warszawa 2022.
- Lubasz D., *Definicje kluczowych pojęć* [w:] *RODO dla małych i średnich przedsiębiorstw*, red. D. Lubasz, Warszawa 2018.
- Lubasz D., *RODO. Zmiany w zakresie ochrony danych osobowych*, Warszawa 2018.

Lubasz D., Szurłata A., *Relatywizacja pojęcia danych osobowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych i powszechnych* [w:] *Działania instytucji i organów Unii Europejskiej w ochronie danych osobowych. Aktualne problemy prawnej ochrony danych osobowych 2021*, red. G. Sibiga, „Monitor Prawniczy” 2021, nr 23.

Maciaszczyk A., *Pojęcie danych osobowych*, LEX/el. 2023.

Mednis A., *Ochrona prawna danych osobowych a zagrożenia prywatności – rozwiązania polskie* [w:] *Ochrona danych osobowych*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 1999.

Nink J., Pohle J., *Die Bestimmbarkeit des Personenbezugs. Von der IP-Adresse zum Anwendungsbereich der Datenschutzgesetze*, „Multimedia und Recht” 2015, nr 9.

Więckowska M. [w:] *RODO dla małych i średnich przedsiębiorstw*, red. D. Lubasz, Warszawa 2018.

Zaborska S., *Dychotomia postrzegania numerów tablic rejestracyjnych na tle obowiązującej definicji danych osobowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2023, Sectio G, nr 2.

Akty prawne

Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. 2025, poz. 341).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. 1997, nr 133, poz. 883).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.U.UE L 2016, nr 119).

Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 27 kwietnia 2014 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu takich danych (Dz.U.UE L nr 281, s. 31).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 lutego 2016 r. w sprawie zakładania i prowadzenia ksiąg wieczystych w systemie teleinformatycznym (Dz.U. 2024, poz. 1583).

Ustawa o ochronie danych osobowych z dnia 10 maja 2018 r. (Dz.U. 2019, poz. 1781).

Orzecznictwo

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2013 r., II SA/Wa 211/13, Legalis.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2014 r., II SA/Wa 30/14, Legalis.

Wyrok TSUE z 19 października 2016 r. w sprawie C-582/14, Patrick Breyer przeciwko Bundesrepublik Deutschland, Legalis.

Wyrok WSA w Warszawie z 13 kwietnia 2017 r., VII SA/Wa 1069/16, Legalis.

Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r., sprawa C-434/16, Nowak przeciwko Data Protection Commissioner, Legalis.

Wyrok TSUE z 29 stycznia 2018 r., sprawa C-275/06, Promusicae, Legalis.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2020 r., II SA/Gd 558/19, Legalis.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2021 r., II SA/Wa 1898/20, Legalis.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 maja 2021 r., II SA/Wa 2222/20, Legalis.

Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., OSK 1522/21, LEX nr 3429658.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 grudnia 2022 r., II SA/Wa 885/22, Legalis.

Wyrok NSA z dnia 15 maja 2024 r., III OSK 4312/21, Legalis.

Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2025 r., III OSK 6508/21, LEX 3835693.

Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2025 r., III OSK 6041/21, Legalis.

Inne

Decyzja Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 24 sierpnia 2020 r., DKN.5112.13.2020.

Komunikat Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 29 października 2024 r.

Opinia 4/2007 Grupy Roboczej ds. ochrony danych powołanej na mocy art. 29 w sprawie pojęcia danych osobowych, 20.06.2007.

Sprawozdanie z działalności Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z 2023 r.

dr Aleksandra Kudrzycka-Szypitło

ORCID: 0000-0002-5141-6976

aleksandra.kudrzycka@uwm.edu.pl

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Zakaz odmowy zawarcia lub przedłużenia kontraktu B2B z powodu orientacji seksualnej wykonawcy umowy (J.K. przeciwko TP S.A.) – glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 12 stycznia 2023 r., C-356/21

Słowa kluczowe: jednoosobowa działalność gospodarcza; dyskryminacja; zatrudnienie; samozatrudnienie; orientacja seksualna

Opracowanie stanowi aprobowaną ocenę stanowiska Trybunału Sprawiedliwości UE, które zapadło na tle stosowania dyrektywy Rady 2000/78/WE z 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy na skutek pytania prejudycjalnego skierowanego przez sąd krajowy. Dotyczy ono istotnych zagadnień z punktu widzenia prawa gospodarczego, mianowicie praw i wolności podstawowych dla prawa gospodarczego, tj. wolności działalności gospodarczej, która może podlegać pewnym ograniczeniom ze względu na prawa i wolności innych osób. Z przeprowadzonej analizy wynika, że ustawa z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiająca ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy obejmuje swym zakresem podmioty, które nie korzystają z ochrony przeciw dyskryminacji na gruncie innych przepisów. Zakres jej stosowania jest szeroki. W głosowanym orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości doszedł do przekonania, że przepis, który legł u podstaw pytania prejudycjalnego, nie może uzasadniać wyłączenia stosowania przyznanej przez dyrektywę ochrony przed dyskryminacją ze względu na orientację seksualną, jeżeli takie wyłączenie jest konieczne ze względu na ochronę praw i wolności innych osób, co ma istotne znaczenie dla praktyki stosunków gospodarczych. W opracowaniu poruszone zostało również ważne zagadnienie samozatrudnienia, braku ochrony osób wykonujących jednoosobową działalność gospodarczą przed jednostronnym zerwaniem stosunków gospodarczych i pozbawieniem ich źródła utrzymania.

Teza

Artykuł 3 ust. 1 lit. a i c dyrektywy Rady 2000/78/WE z 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy¹ stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które skutkuje wyłączeniem, na podstawie swobodnego wyboru strony umowy, z zakresu ochrony przed dyskryminacją, jaka ma zostać przyznana na mocy tej dyrektywy, odmowy ze względu na orientację seksualną danej osoby zawarcia lub przedłużenia z nią umowy mającej na celu wykonanie przez tę osobę określonych świadczeń w ramach prowadzonej przez nią działalności na własny rachunek.

¹ Dz.U.UE L z 2000 r., nr 303, s. 16.

Wprowadzenie

Głosa dotyczy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który został wydany w sprawie C-356/21 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej², orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie postanowieniem z dnia 16 marca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału 7 czerwca 2021 r., w postępowaniu: J.K. przeciwko TP S.A. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył wykładni art. 3 ust. 1 lit. a i c oraz art. 17 dyrektywy Rady 2000/78/WE z 27 listopada 2000 r. Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy art. 3 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy [2000/78] należy rozumieć w ten sposób, iż pozwala na wyłączenie z zakresu zastosowania dyrektywy [2000/78], a w konsekwencji także na wyłączenie zastosowania sankcji wprowadzonych w prawie krajowym na podstawie art. 17 dyrektywy [2000/78], swobody wyboru strony umowy, o ile tylko nie jest oparty na płci, rasie, pochodzeniu etnicznym lub narodowości, w sytuacji, w której przejawem dyskryminacji miałyby być odmowa zawarcia umowy cywilnoprawnej, na podstawie której miałyby być świadczona praca przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą na własny rachunek, gdy przesłanką tej odmowy byłaby orientacja seksualna potencjalnego kontrahenta?”.

Celem opracowania jest ocena stopnia ochrony osób samozatrudnionych pozostających w stosunkach gospodarczych przed dyskryminacją, w szczególności ze względu na orientację seksualną. Warto podkreślić niewielką liczbę wydanych dotychczas orzeczeń obejmujących tematykę dyskryminacji, dlatego znaczenie głosowanego orzeczenia w za-

kresie dostrzeżenia problemu braku ochrony osób nieheteronormatywnych zatrudnionych na innej podstawie niż umowa o pracę zostało dostrzeżone w literaturze. Jak istotny jest to wyrok, wskazuje chociażby Iwona Wróblewska³, postulując ważne wnioski *de lege ferenda*. Tematyka podejmowana w niniejszej glosie była przedmiotem również innych wartych dostrzeżenia opracowań artykułowych, autorstwa np. Pawła Śmiałka⁴ i Anny Pudło⁵. Orzeczenie będące przedmiotem niniejszego opracowania było już wcześniej glosowane. Temat podjęty przez Annę Kalisz i Roberta Krasonia⁶ został ujęty z innej perspektywy, m.in. w odniesieniu do filozoficznych podstaw zasady równości. W niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na porównaniu sytuacji prawnej i faktycznej osób samozatrudnionych i osób pozostających w stosunku pracy. Można postawić tezę badawczą, że sytuacja faktyczna osób samozatrudnionych często nie różni się od sytuacji faktycznej pracowników. Czynnikiem odróżniającym te podmioty jest przede wszystkim rodzaj zawartej umowy. Wobec tego istnieje potrzeba ochrony osób wykonujących jednoosobową działalność gospodarczą, analogicznie jak ma to miejsce w stosunku do pracowników. W opracowaniu

³ I. Wróblewska, *Zakaz dyskryminacji ze względu na orientację seksualną w zatrudnieniu niepracowniczym – regulacja ustawy z 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania a unijny standard ochrony*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 6.

⁴ P. Śmiałek, *Powództwo przeciw dyskryminacji w Ustawie z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 4.

⁵ A. Pudło, *Charakter zakazu dyskryminacji ze względu na orientację seksualną w prawie UE*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr XVI(1).

⁶ A. Kalisz, R. Krasoń, *Głosa do Wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 stycznia 2023 r. w sprawie C-356/21, J.K. vs. TP S.A. – Osoba, która świadczy usługi na podstawie umowy o dzieło, również podlega antydyskryminacyjnej ochronie (warunki dostępu do prowadzenia działalności na własny rachunek – zakaz dyskryminacji ze względu na orientację seksualną – swoboda wyboru stron umowy)*, „Przegląd Sejmowy” 2023, nr 6(179).

² Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004, nr 90, poz. 864), dalej: TFUE.

wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatyczno-prawną, która pozwoliła dokonać analizy przepisów prawnych i orzecznictwa.

I. Opis stanu faktycznego

Pytanie prejudycjalne powstało w sprawie zawisłej przed Sądem Rejonowym dla m.st. Warszawy w następującym stanie faktycznym. W latach 2010–2017 J.K. zawierał w ramach prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej krótkoterminowe, następujące bezpośrednio po sobie umowy o dzieło z TP – spółką, która prowadzi ogólnopolską publiczną stację telewizyjną i której jedynym akcjonariuszem jest Skarb Państwa. W ramach tych umów powód pełnił tygodniowe dyżury w Redakcji Oprawy i Promocji Programu 1, podczas których przygotowywał audycje montażowe, audycje do zwiastunów czy felietonów wykorzystywane w materiałach autopromocyjnych TP. Dyżury były przydzielane przez bezpośrednio przełożonego, którym był kierownik Redakcji Oprawy i Promocji Programu 1 – W.S. Od sierpnia 2017 r. w ramach struktur wewnętrznych TP była planowana reorganizacja, która miała polegać na przekazaniu zadań wykonywanych przez powoda do nowo utworzonej jednostki – Agencji Kreacji Reklamy i Oprawy. J.K. pozytywnie przeszedł weryfikację współpracowników przeprowadzoną w związku z planowaną reorganizacją. 20 listopada 2017 r. J.K. i TP zawarli nową umowę o dzieło na okres miesiąca. Następnie otrzymał grafik na grudzień, w którym miał pełnić dwa dyżury rozpoczynające się od 7 i 21 grudnia.

4 grudnia 2017 r. J.K. wraz ze swoim partnerem opublikowali na swoim kanale w serwisie YouTube klip z piosenką świąteczną promującą tolerancję wobec związków jedнопłciowych. Teledysk zatytułowany *Pokochaj nas w święta* przedstawiał celebrację świąt Bożego Narodzenia przez osoby tej samej płci pozostające w związkach. 6 grudnia 2017 r. J.K. otrzymał od W.S. wiadomość e-mail o odwołaniu tygodniowego dyżuru, który miał się rozpocząć 7 grudnia 2017 r. 20 grudnia 2017 r. W.S. poinform-

ował powoda, że nie przewiduje się już, aby miał on odbyć dyżur zaplanowany od 21 grudnia 2017 r. W konsekwencji powód nie odbył żadnego dyżuru w grudniu 2017 r. i TP nie zawarła z nim nowej umowy o dzieło. Powód wytoczył powództwo przed sądem odsyłającym, Sądem Rejonowym dla m.st. Warszawy w Warszawie (Polska), celem zasądzenia od TP na jego rzecz kwoty 47 924,92 zł wraz z odsetkami ustawowymi tytułem odszkodowania i zadośćuczynienia za krzywdę wynikającą z naruszenia zasady równego traktowania w postaci dyskryminacji bezpośredniej ze względu na orientację seksualną w zakresie warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej na podstawie umowy cywilnoprawnej. W uzasadnieniu powództwa powód twierdził, iż był obiektem tego rodzaju dyskryminacji, ponieważ prawdopodobną przyczyną odwołania dyżurów oraz zakończenia jego współpracy z TP było opublikowanie świątecznego teledysku. TP wniosła o oddalenie powództwa, wskazując przede wszystkim, że przepisy prawa nie gwarantowały powodowi przedłużenia zawartej przez strony umowy o dzieło.

Sąd odsyłający powziął wątpliwości co do zgodności art. 5 pkt 3 ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania⁷ z prawem Unii, ponieważ wspomniany przepis wyklucza z zakresu stosowania tej ustawy, a tym samym z przewidzianego w dyrektywie 2000/78 zakresu ochrony przed dyskryminacją, swobodę wyboru strony umowy, o ile tylko wybór ten nie jest oparty na płci, rasie, pochodzeniu etnicznym lub narodowości. Sąd ten stawia sobie pytanie, czy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym mieści się w zakresie stosowania art. 3 ust. 1 lit. a i c dyrektywy 2000/78, który gwarantuje ochronę przed dyskryminacją ze względu m.in. na orientację seksualną w odniesieniu do warunków dostępu do zatrudnienia, do działalności na własny rachunek lub do wykonywania pracy, w tym również

⁷ Dz.U. 2024, poz. 1175 ze zm. (dalej: ustawa wdrożeniowa).

kryteriów selekcji i warunków rekrutacji, a także warunków zatrudnienia i pracy. Sąd zmierza zwłaszcza do ustalenia, czy prowadzenie przez powoda jednoosobowej działalności gospodarczej należy zakwalifikować jako wykonywanie „działalności na własny rachunek” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a, a w dalszej kolejności zadaje sobie pytanie, czy wykładni tego przepisu należy dokonywać w ten sposób, że jego celem jest zapewnienie ochrony antydyskryminacyjnej z uwagi na cechę orientacji seksualnej także w takiej sytuacji jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, bowiem odmowa zawarcia umowy z osobą prowadzącą działalność gospodarczą wyłącznie z uwagi na orientację seksualną jawi się jako przejaw ograniczenia warunków dostępu do pracy na własny rachunek. W tych okolicznościach Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym jak we wstępie.

2. Rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości

W pierwszej kolejności Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy 2000/78 w „granicach kompetencji [Unii] (...) dyrektywę [tę – przyp. A.K.-S.] stosuje się do wszystkich osób, zarówno sektora publicznego, jak i prywatnego, włącznie z instytucjami publicznymi, w odniesieniu do warunków dostępu do zatrudnienia, [do działalności na własny rachunek lub do wykonywania pracy – przyp. A.K.-S.], w tym również kryteriów selekcji i warunków rekrutacji, niezależnie od dziedziny działalności i na wszystkich szczeblach hierarchii zawodowej, również w odniesieniu do awansu zawodowego”. Dyrektywa nie odsyła do prawa państw członkowskich w celu zdefiniowania zawarte go w tym przepisie pojęcia „warunki dostępu do zatrudnienia, do działalności na własny rachunek lub do wykonywania pracy”, dlatego z wymogów jednolitego stosowania prawa Unii i z zasady równości wynika, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego

odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia swego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię⁸. Ponadto z uwagi na brak zdefiniowania tych pojęć przez samą dyrektywę należy odnieść się do języka potocznego z uwzględnieniem kontekstu, w którym zostały one użyte, i celów uregulowania, którego część stanowi⁹.

Następnie Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że zestawienie wymienionych pojęć ze sobą powoduje, że zakres stosowania dyrektywy obejmuje warunki dostępu do wszelkiej działalności zawodowej, niezależnie od jej charakteru i cech. Artykuł 5 dyrektywy odnosi się wyraźnie do działalności na własny rachunek. Z pojęć „zatrudnienie” i „praca”, rozumianych w ich przyjętym znaczeniu, wynika, że prawodawca Unii nie zamierzał ograniczyć zakresu stosowania dyrektywy do stanowisk zajmowanych przez „pracownika” w rozumieniu art. 45 TFUE. Trybunał wyjaśnił, że dyrektywa zmierza do wyznaczenia ogólnych ram dla walki z dyskryminacją, m.in. ze względu na orientację seksualną, w odniesieniu do „zatrudnienia i pracy” w celu realizacji w państwach członkowskich zasady równego traktowania poprzez zaoferowanie każdej osobie skutecznej ochrony przed dyskryminacją z tego m.in. powodu¹⁰ oraz że celem dyrektywy jest objęcie szerokiego wachlarza działalności zawodowej, w tym działalności prowadzonej przez osoby samozatrudnione. Jednak aby działalność zawodowa wchodziła w zakres stosowania dyrektywy 2000/78, musi mieć rzeczywisty charakter i być wykonywana w ramach stosunku prawnego charakteryzującego się pewną stabilnością.

Trybunał Sprawiedliwości poddał pod rozważę, czy zawarcie takiej umowy o dzieło jak rozpatrywana w postępowaniu głównym

⁸ Por. wyrok TSUE z 2 czerwca 2022 r., HK/Danmark i HK/Privat, C-587/20, Legalis nr 2702325 oraz powołane tam orzecznictwo.

⁹ Por. *ibidem*.

¹⁰ Por. wyrok TSUE z 23 kwietnia 2020 r. Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI C-507/18, Legalis nr 2328921.

wchodzi w zakres pojęcia „warunki dostępu do działalności na własny rachunek” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy 2000/78. W tym względzie Trybunał odwołał się do innego orzeczenia, z którego wynika, że wyrażenie „warunki dostępu do działalności na własny rachunek” odnosi się w języku potocznym do okoliczności lub faktów, których istnienie należy bezwzględnie wykazać, żeby dana osoba mogła wykonywać określoną działalność na własny rachunek¹¹. Trybunał podkreślił, że aby osoba taka jak powód mogła skutecznie wykonywać swoją działalność zawodową, zawarcie umowy o dzieło stanowi okoliczność, której istnienie może być niezbędne. W związku z tym pojęcie „warunki dostępu do działalności na własny rachunek” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy 2000/78 może obejmować zawarcie takiej umowy jak rozpatrywana w postępowaniu głównym. Dlatego odmowa zawarcia umowy o dzieło z kontrahentem prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą ze względów związanych z orientacją seksualną tego kontrahenta jest objęta zakresem stosowania tego przepisu, a tym samym zakresem stosowania tej dyrektywy.

Artykuł 3 ust. 1 lit. c, w przeciwieństwie do art. 3 ust. 1 lit. a, nie odnosi się wyraźnie do „[działalności] na własny rachunek”, lecz wyłącznie do warunków „zatrudnienia” i „pracy”. Jednak dyrektywa 2000/78 nie dotyczy ochrony wyłącznie pracowników jako słabszej strony stosunku pracy, lecz ma na celu wyeliminowanie, z uwagi na interes społeczny i publiczny, wszelkich opartych na względach dyskryminacyjnych przeszkód w zakresie dostępu do środków utrzymania i zdolności działania na rzecz społeczeństwa poprzez pracę, bez względu na to, w jakiej formie jest ona świadczona¹². W swoich rozważaniach Trybunał Sprawiedliwości doszedł do konkluzji, że z wykładni celowościowej art. 3 ust. 1 lit. c

dyrektywy 2000/78 wynika wobec tego, że zawarte w nim pojęcie „warunki zatrudnienia i pracy” obejmuje w szerokim znaczeniu warunki mające zastosowanie do każdej formy pracy najemnej i działalności na własny rachunek, niezależnie od formy prawnej, w jakiej są one wykonywane.

Ostatnią kwestią, która wymagała rozważenia przez Trybunał, było to, czy decyzja TP o niewykonywaniu i nieprzedłużaniu umowy o dzieło, którą zawarła z powodem, kładąca kres ich stosunkom zawodowym z przyczyn, które miałyby być związane z orientacją seksualną zainteresowanego, wchodzi w zakres pojęcia „warunki zatrudnienia i pracy” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. c dyrektywy 2000/78. Prawdą jest, że pojęcie „zwolnienie” odnosi się co do zasady do rozwiązania umowy o pracę zawartej pomiędzy pracownikiem a jego pracodawcą, jednak figuruje ono w art. 3 ust. 1 lit. c dyrektywy 2000/78 jedynie jako przykład terminu „warunki zatrudnienia i pracy”, który dotyczy w szczególności jednostronnego zaprzestania wszelkiej działalności wymienionej w art. 3 ust. 1 lit. a. Należy bowiem podkreślić, że podobnie jak pracownik najemny, który może w sposób niezamierzony utracić pracę najemną w wyniku m.in. „zwolnienia”, osoba, która prowadziła działalność na własny rachunek, może również zostać zmuszona do zaprzestania tej działalności ze względu na swego kontrahenta i może znaleźć się z tego powodu w szczególnie trudnej sytuacji, porównywalnej z sytuacją zwolnionego pracownika¹³. W niniejszym wypadku TP odwołała jednostronnie tygodniowe dyżury powoda rozpoczynające się odpowiednio 7 i 21 grudnia 2017 r., a żadna nowa umowa o dzieło między TP a powodem nie została zawarta. W związku z tym okoliczność, że w grudniu 2017 r. powód nie mógł odbyć żadnego z tygodniowych dyżurów przewidzianych w umowie o dzieło, którą zawarł z TP, wydaje się stanowić w świetle orzecznictwa Trybunału niezamierzone zaprzestanie działalności przez

¹¹ Por. *ibidem*.

¹² Por. wyrok TSUE z 2 czerwca 2022 r., HK/Danmark i HK/Privat, C-587/20, Legalis nr 2702325 oraz powołane tam orzecznictwo.

¹³ Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r., Gusa, C-442/16, Legalis nr 1696920.

osobę pracującą na własny rachunek, które można zrównać ze zwolnieniem pracownika, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego. W tych okolicznościach, z zastrzeżeniem oceny dotyczącej objęcia działalności zawodowej zakresem działania dyrektywy, decyzja TP o nieprzedłużeniu tej umowy o dzieło z uwagi, zdaniem powoda, na jego orientację seksualną, kładącą tym samym kres istniejącym między nimi stosunkom zawodowym, jest objęta zakresem stosowania art. 3 ust. 1 lit. c dyrektywy 2000/78.

Na koniec Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że art. 5 pkt 3 ustawy o równym traktowaniu nie może uzasadniać w takich okolicznościach, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, wykluczenia z przyznanej przez dyrektywę 2000/78 ochrony przed dyskryminacją, jeżeli wykluczenie to nie jest konieczne, zgodnie z art. 2 ust. 5 tej dyrektywy, do ochrony praw i wolności innych osób w społeczeństwie demokratycznym. Mając na względzie poczynione rozważania, na postawione pytanie Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział następująco: art. 3 ust. 1 lit. a i c dyrektywy 2000/78 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które skutkuje wyłączeniem, na podstawie swobodnego wyboru strony umowy, z zakresu ochrony przed dyskryminacją, jaka ma zostać przyznana na mocy tej dyrektywy, odmowy ze względu na orientację seksualną danej osoby zawarcia lub przedłużenia z nią umowy mającej na celu wykonanie przez tę osobę określonych świadczeń w ramach prowadzonej przez nią działalności na własny rachunek.

3. Ocena rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej nakłada na nas obowiązek przestrzegania zasad unijnych. Unia w sposób jednoznaczny w prawie traktatowym i w prawie wtórnym zakazuje dyskryminacji z takich względów, jak płeć, rasa, pochodzenie etniczne, niepełnosprawność, religia, wyznanie czy właśnie orientacja

seksualna¹⁴. Początkowo traktaty unijne zawierały jedynie zakaz dyskryminacji ze względu na pochodzenie oraz gwarantowały równość płac kobiet i mężczyzn za tę samą pracę. Zakres oddziaływania tego zakazu został rozszerzony w kolejnych traktatach rewizyjnych oraz w prawie wtórnym, a także w orzecznictwie TSUE¹⁵. Anna Pudło konkluduje, że zasadne jest „przyznanie zakazowi dyskryminacji ze względu na orientację seksualną charakteru zasady ogólnej ujętej w Karcie”¹⁶ (Karta Praw Podstawowych).

Rozważania dotyczące oceny głosowanego wyroku rozpocząć należy od przytoczenia przepisu, który leży u podstaw powziętych przez sąd krajowy wątpliwości. Zgodnie z art. 5 pkt 3 ustawy wdrożeniowej ustawy nie stosuje się do swobody wyboru strony umowy, o ile tylko nie jest oparty na płci, rasie, pochodzeniu etnicznym lub narodowości. Wybór strony umowy jest bowiem przejawem przede wszystkim zasady swobody umów, o której mowa w art. 353¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁷, a która jest zasadą fundamentalną na gruncie zobowiązań i swoim zakresem obejmuje również wybór kontrahenta, czyli drugiej strony umowy¹⁸. Jednak wybór strony umowy jest także przejawem zasady wolności działalności gospodarczej, która uregulowana została w art. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁹. Wprawdzie ustawodawca wymienił w nim, że wolność działalności gospodarczej przejawia się w równym prawie dla każdego do podejmowania, prowadzenia i zakończenia działalności gospodarczej, to w literaturze wskazuje się, że katalog czynności, które przedsiębiorca może w ramach tej wolności podejmować, jest znacznie szerszy. W ramach wolności działalności gospodarczej

¹⁴ P. Śmiałek, *Powództwo przeciw dyskryminacji...*, s. 166–167.

¹⁵ A. Pudło, *Charakter zakazu...*, s. 46.

¹⁶ *Ibidem*, s. 53–54.

¹⁷ Dz.U. 2024, poz. 1061 ze zm. (dalej: k.c.)

¹⁸ K. Grzesiowski, *Pojęcie i zakres zasady swobody umów (wolności) umów* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Załucki, Warszawa 2024, Legalis, nb. 5.

¹⁹ Dz.U. 2024, poz. 236 ze zm. (dalej: u.p.p.).

przedsiębiorca może podejmować wolne (autonomiczne) decyzje²⁰, a w konsekwencji decydować o zawarciu lub nie umowy z konkretnym podmiotem. Wolność działalności gospodarczej jest podstawą ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, a więc czymś fundamentalnym, podstawowym i nienaruszalnym.

Zgodnie z art. 4 u.p.p. przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą. Przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Wskazana definicja ma znaczenie nie tylko dla materii uregulowanej Prawem przedsiębiorców, ale również aspiruje do pełnienia „funkcji definicji bardziej ogólnej, podstawowej, uniwersalnej, wykraczającej poza obszar prawa przedsiębiorców, pozostałych aktów z zakresu Konstytucji Biznesu, a także pozostałych aktów prawnych posługujących się tzw. publicznoprawną metodą regulacji, być może zbliżonej do systemowej”²¹. Na gruncie prawa prywatnego taką uniwersalną definicję stanowi definicja przedsiębiorcy z art. 43¹ k.c.²² Pojęcie „przedsiębiorca” nie zostało natomiast zdefiniowane w prawie Unii Europejskiej, taką definicję można jednak wyprowadzić z orzecznictwa unijnego Trybunału Sprawiedliwości, które za przedsiębiorcę uznaje „podmiot, który wykonuje w sposób stały i ciągły samodzielną działalność gospodarczą o charakterze zarobkowym w innym państwie członkowskim”²³.

Z ustalonego stanu faktycznego wynika, że powód prowadził jednoosobową działalność gospodarczą, był zatem przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów prawa krajowego i orzec-

nictwa Trybunału Sprawiedliwości. Z definicji działalności gospodarczej wynika natomiast, że jest to działalność prowadzona we własnym imieniu, co oznacza, że wywołuje ona skutki prawne dla tego, kto ją prowadzi. W literaturze wskazuje się jednak, że wykonywanie działalności gospodarczej we własnym imieniu nie jest tożsame z wykonywaniem tej działalności na własny rachunek²⁴. Słusznie zatem należało rozważyć, czy art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy znajduje zastosowanie w przedmiotowym stanie faktycznym. Wyraźnie wskazuje on, że stosuje się ją do warunków dostępu do zatrudnienia lub pracy na własny rachunek, w tym również kryteriów selekcji i warunków rekrutacji, niezależnie od dziedziny działalności i na wszystkich szczeblach hierarchii zawodowej, także w odniesieniu do awansu zawodowego.

Justyna Maliszewska-Nienartowicz wskazuje, że „zakres przedmiotowy dyrektywy ogranicza się jednak do szeroko rozumianej sfery zatrudnienia, w tym warunków dostępu do zatrudnienia lub pracy na własny rachunek, dostępu do wszystkich rodzajów i szczebli poradnictwa zawodowego, kształcenia zawodowego, doskonalenia i przekwalifikowania zawodowego, warunków pracy, w tym wynagrodzenia i zwalniania, szkolenia zawodowego oraz uczestnictwa i działalności w organizacjach pracowniczych”²⁵. Jak słusznie wskazał natomiast Trybunał Sprawiedliwości, użycie przez ustawodawcę unijnego pojęć „zatrudnienie”, „[działalność] na własny rachunek” i „[praca]” wynika z tego, że zakres stosowania tej dyrektywy obejmuje warunki dostępu do wszelkiej działalności zawodowej, niezależnie od jej charakteru i cech, co potwierdza inne orzecznictwo Trybunału. Praca rozumiana szeroko jako wszelkiego rodzaju działalność

²⁰ K. Zaradkiewicz, *Wolność działalności gospodarczej jako wolność podstawowa* [w:] *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, Legalis, nb. 131.

²¹ *Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, red. G. Kozieł, Warszawa 2019, Legalis, nb. 4.

²² *Ibidem*, nb. 10.

²³ *Ibidem*, nb. 10, za: *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia*, red. J. Barcz, Warszawa 2003, s. 80 i n.

²⁴ G. Lubeńczuk, *Wykonywanie działalności gospodarczej we własnym imieniu* [w:] M. Zdyb, G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichocka, *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis, nb. 6.

²⁵ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Dyskryminacja ze względu na religię, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną. Dyrektywa 2000/78 i orzecznictwo TS UE. Komentarz*, Warszawa 2013, Legalis, nb. 1.

ludzka może być świadczona też na podstawie umów cywilnoprawnych²⁶. Słusznie Trybunał Sprawiedliwości, odnosząc się do celów dyrektywy, stwierdził, że zakres jej stosowania nie może być przedmiotem wykładni zawężającej. Mimo iż w polskim porządku prawnym ustawodawca wprowadził zasadę zatrudnienia w ramach stosunku pracy, to praktyka zawierania umów pokazuje, że faktycznie praca może być wykonywana również na podstawie umów cywilnoprawnych, w tym w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Pojęcie „samozatrudnienie” nie ma w polskim prawie swojej legalnej definicji. Osoba samozatrudniona w nauce prawa pracy często utożsamiana jest „bądź ogólnie z przedsiębiorcą będącym osobą fizyczną, bądź z przedsiębiorcą będącym osobą fizyczną, który jednak wykonuje w ramach swojej działalności, co do zasady osobiście, czynności na rzecz jednego podmiotu (ewentualnie kilku), każdorazowo jednak w warunkach zależności ekonomicznej”²⁷.

Z przytoczonego w uzasadnieniu glosowanego wyroku innego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wynika, że omawiana dyrektywa nie jest „takim samym aktem prawa wtórnego Unii jak przepisy oparte w szczególności na art. 153 ust. 2 TFUE, które dotyczą ochrony wyłącznie pracowników jako słabszej strony stosunku pracy, lecz ma na celu wyeliminowanie, z uwagi na interes społeczny i publiczny, wszelkich opartych na względach dyskryminacyjnych przeszkód w zakresie dostępu do środków utrzymania i zdolności działania na rzecz społeczeństwa poprzez pracę, bez względu na to, w jakiej formie jest ona świadczona”²⁸. Jak wskazuje Iwona Wróblewska, należy przyjąć,

że ochrona przed dyskryminacją w obszarze stosunków pracy następuje na mocy ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeksu pracy²⁹, a w pozostałym zakresie, w tym w przypadku pracy, która jest wykonywana na podstawie umowy cywilnoprawnej lub samozatrudnienia, właściwa jest ustawa wdrożeniowa³⁰.

Kolejną sprawą, którą rozważał Trybunał Sprawiedliwości, było to, czy zawarcie umowy o dzieło takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym wchodzi w zakres pojęcia „warunki dostępu do działalności na własny rachunek” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy 2000/78. Trybunał rozstrzygnął tę kwestię pozytywnie. Również w uzasadnieniu do projektu ustawy o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania³¹ wyjaśniono, że ustawa wprowadza rozgraniczenie obszaru równego traktowania pracowników, do których stosuje się odpowiednie przepisy Kodeksu pracy oraz ustawy wdrożeniowej, która ma zastosowanie zarówno do osób fizycznych, jak i prawnych oraz jednostek organizacyjnych, którym ustawa przyznaje zdolność prawną³². W konsekwencji mając na względzie zakres zastosowania dyrektywy oraz definicję samozatrudnienia wypracowaną w doktrynie, stwierdzić wypada, że zawarcie umowy o dzieło, o jakiej mowa w stanie faktycznym, mieści się w zakresie „dostępu do zatrudnienia”. Oczywiście jest, że w ramach samozatrudnienia powód mógł świadczyć podobne usługi na rzecz innych podmiotów. Jednak należy mieć też na względzie trwałość stosunku łączącego te dwa podmioty, pewną stabilność, dlatego należy zgodzić się ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości, że odmowa zawarcia umowy o dzieło z kontrahentem prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą ze względów związanych z orientacją seksualną tego kontrahenta jest objęta zakresem stosowania przepisu, a tym samym zakresem stosowania dyrektywy.

²⁶ Wyrok SN z dnia 9 grudnia 1999 r., I PKN 432/99, Legalis nr 49266.

²⁷ M. Barański, B. Mądrycki, *Praca na własny rachunek a ochrona przed mobbingiem i dyskryminacją*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 2022, nr 101, s. 149–159, za: K. Walczak, *Zatrudnienie niepracownicze w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej* [w:] *System Prawa Pracy*, t. 7: *Zatrudnienie niepracownicze*, red. K.W. Baran, Warszawa 2015, s. 298–333.

²⁸ Wyrok TSUE z 2 czerwca 2022 r., HK/Danmark i HK/Privat, C-587/20, Legalis nr 2702325.

²⁹ Dz.U. 2025, poz. 277 ze zm.

³⁰ I. Wróblewska, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 266–267.

³¹ Druk nr 3386.

³² *Ibidem*, s. 5–6.

Zmuszenie samozatrudnionego do zaprzestania swojej działalności w wyniku jednostronnej woli kontrahenta może mieć skutki tożsame jak w przypadku zwolnienia przy stosunku pracy. „Podobnie bowiem jak pracownik najemny, który może w sposób niezamierzony stracić pracę najemną w wyniku, między innymi, rozwiązania stosunku pracy, osoba, która prowadziła działalność na własny rachunek, może zostać zmuszona do zaprzestania tej działalności. Osoba ta znajduje się zatem prawdopodobnie w sytuacji podatności na zagrożenia porównywalnej do sytuacji zwolnionego pracownika”³³. Powyższe nabiera szczególnego znaczenia przy uwzględnieniu zależności ekonomicznej od jednego podmiotu – kontrahenta, która często charakteryzuje osoby samozatrudnione. Sprowadza się to do konkluzji, zgodnie z którą sytuacja faktyczna osób samozatrudnionych oraz osób pozostających w stosunku pracy nie różni się. To, co odróżnia te podmioty, to ich sytuacja prawna, w szczególności rodzaj umowy. Wiadomo, że umowa o pracę przyznaje pracownikowi szerszą ochronę, stabilizację i poczucie bezpieczeństwa, sprzyja podejmowaniu ważnych życiowych decyzji, jak chociażby powiększenie rodziny. Osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, lecz związane jedną stałą umową, są uzależnione od swojego kontrahenta, a tych przywilejów pozbawione. Tym bardziej rolę państwa jest nie tylko ochrona przed dyskryminacją, ale generalne wspieranie jednoosobowych przedsiębiorców w podejmowaniu i prowadzeniu działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP³⁴ 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. Ze zwrotu zawartego w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wynika, że to na władzy publicznej spoczywa obowiązek „rozstrzygania konfliktów między wolnościami i prawami poszczególnych osób poprzez formułowanie ich ograniczeń”³⁵, co niewątpliwie ustawodawca uczynił w badanym artykule. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Artykuł 5 pkt 3 ustawy wdrożeniowej należy uznać za dozwolone, ustawowe ograniczenia wolności działalności gospodarczej, a konkretnie prawa wyboru kontrahenta. Zgodnie z nim ustawy nie stosuje się do swobody wyboru strony umowy, o ile tylko nie jest oparty na płci, rasie, pochodzeniu etnicznym lub narodowości. Ustawodawca nie narusza zatem istoty wolności działalności gospodarczej i swobody umów. Chroni jednak prawa i wolności innych osób, w tym konkretnym stanie faktycznym osób pozostających w związkach jednopłciowych.

W doktrynie prawa konstytucyjnego wykształciły się różne stanowiska dotyczące tego, kiedy dochodzi do naruszenia istoty praw i wolności, w tym przeważające dwa – teoria istoty absolutnej oraz teoria istoty względnej. Najogólniej rzecz ujmując, przyjąć jednak należy, że do naruszenia istoty prawa lub wolności dochodzi wówczas, gdy na skutek regulacji prawnych, które danego prawa nie znoszą, nie jest możliwe korzystanie z niego³⁶. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny, wskazanie istoty prawa lub wolności powinno uwzględniać przy tym kontekst sytuacji, w której dochodzi do ograniczenia danego uprawnienia³⁷. Ze zwrotu zawartego w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP wynika, że to na władzy publicznej spoczywa obowiązek „rozstrzygania konfliktów między wolnościami i prawami poszczególnych osób poprzez formułowanie ich ograniczeń”³⁸, co

³³ Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r. C-442/16, Gusa, Legalis nr 1696920.

³⁴ Dz.U. nr 78, poz. 483.

³⁵ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis, nb. 12.

³⁶ *Ibidem*, nb. 17.

³⁷ Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., P 2/98, Legalis nr 43175.

³⁸ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, nb. 12.

niewątpliwie ustawodawca uczynił w badanym artykule. Czy dane ograniczenie spełnia test proporcjonalności, zależy będzie także od ustaleń konkretnego stanu faktycznego.

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, skonstatować w pierwszej kolejności należy, że ocena badanej dyrektywy co do jej zakresu nie jest tak jednoznaczna na gruncie prawa unijnego jak na gruncie prawa polskiego. W uzasadnieniu do projektu ustawy wdrożeniowej projektodawcy wskazali bowiem wprost, że dyskryminacja w stosunkach pracy podlega pod regulację Kodeksu pracy. Ustawa ma natomiast objąć swym zakresem pozostałe podmioty, tak aby nikt nie pozostał bez ochrony. Ocenic należy, że wyłączenie stosowania przepisów ustawy zawarte w art. 5 pkt 3 ustawy wdrożeniowej jest zgodne z podstawowymi wolnościami, tj.

wolnością działalności gospodarczej oraz zasadą swobody umów. Natomiast ograniczenie tych wolności, jeżeli wybór kontrahenta opiera się na płci, rasie, pochodzeniu etnicznym lub narodowości, stanowi dozwolone, proporcjonalne ograniczenie zgodne z prawem unijnym, tj. dyrektywą Rady 2004/113/WE z 13 grudnia 2004 r. wprowadzającą w życie zasadę równego traktowania mężczyzn i kobiet w zakresie dostępu do towarów i usług oraz dostarczania towarów i usług³⁹. Dlatego Trybunał Sprawiedliwości słusznie uznał, że przepis, który leży u podstaw pytania prejudycjalnego, nie może uzasadniać wyłączenia stosowania przyznanej przez dyrektywę ochrony przed dyskryminacją ze względu na orientację seksualną, jeżeli takie wyłączenie jest konieczne ze względu na ochronę praw i wolności innych osób.

³⁹ Dz.U.UE L nr 373, s. 37.

Abstract

Prohibition of refusal to conclude or submit a B2B contract due to the sexual orientation of the contractor (J.K. v. TP S.A.) – commentary on the judgment of the Court of Justice of 12 January 2023, C-356/21

Keywords: sole proprietorship; discrimination; employment; self-employment

The study constitutes an approving assessment of the position of the Court of Justice of the EU, which was taken in the context of the application of Council Directive 2000/78/EC of 27 November 2000 establishing a general framework for equal treatment in employment and occupation as a result of a preliminary question referred by a national court. It concerns important issues from the point of view of economic law, namely the rights and freedoms fundamental to economic law, i.e. the freedom to conduct economic activity, which may be subject to certain restrictions due to the rights and freedoms of other people. The analysis carried out shows that the Act of 27 November 2000 establishing a general framework for equal treatment in employment and occupation covers entities that do not benefit from protection against discrimination under other provisions. The scope of its application is wide. The ECJ came to the conclusion that the provision which was the basis for the preliminary question cannot justify excluding the application of the protection against discrimination on grounds of sexual orientation granted by the directive, if such exclusion is necessary for the protection of the rights and freedoms of other persons, which is of significant importance for the practice of economic relations. The study also raises the important issue of self-employment and the lack of protection for individuals running a sole proprietorship against unilateral severance of economic relations and deprivation of their source of income.

Bibliografia**Literatura**

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis.
- Barański M., Mądrzycki B., *Praca na własny rachunek a ochrona przed mobbingiem i dyskryminacją*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 2022, nr 101
- Kalisz A., Krasoń R., *Glosa do Wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 stycznia 2023 r. w sprawie C-356/21, J.K. vs. TP S.A. – Osoba, która świadczy usługi na podstawie umowy o dzieło, również podlega antydyskryminacyjnej ochronie (warunki dostępu do prowadzenia działalności na własny rachunek – zakaz dyskryminacji ze względu na orientację seksualną – swoboda wyboru stron umowy)*, „Przegląd Sejmowy” 2023, nr 6(179).
- Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Załucki, Warszawa 2024.
- Konstytucja RP, t. I: Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Dyskryminacja ze względu na religię, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną. Dyrektywa 2000/78 i orzecznictwo TS UE. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, red. G. Koziół, Warszawa 2019.
- Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia*, red. Barcz, Warszawa 2003.
- Pudło A., *Charakter zakazu dyskryminacji ze względu na orientację seksualną w prawie UE*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr XVI(1).
- Śmiałek P., *Powództwo przeciw dyskryminacji w Ustawie z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 4.
- Wróblewska I., *Zakaz dyskryminacji ze względu na orientację seksualną w zatrudnieniu niepracowniczym – regulacja ustawy z 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania a unijny standard ochrony*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 6.
- Zatrudnienie niepracownicze*, red. K.W. Baran, Warszawa 2015.
- Zdyb M., Lubeńczuk G., Wołoszyn-Cichocka A., *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019.

Akty prawne

- Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004, nr 90, poz. 864).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. 2025, poz. 277 ze zm.).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).
- Dyrektywa Rady 2000/78/WE z 27 listopada 2000 r., ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (Dz.U.UE L 2000, nr 303, s. 16).
- Dyrektywa Rady 2004/113/WE z 13 grudnia 2004 r. wprowadzająca w życie zasadę równego traktowania mężczyzn i kobiet w zakresie dostępu do towarów i usług oraz dostarczania towarów i usług (Dz.U.UE L nr 373, s. 37).
- Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania (Dz.U. 2024, poz. 1175 ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., P 2/98, Legalis nr 43175.
- Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r., C-442/16, Gusa, Legalis nr 1696920
- Wyrok TSUE z 23 kwietnia 2020 r. Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI C-507/18.
- Wyrok TSUE z 2 czerwca 2022 r., HK/Danmark i HK/Privat, C-587/20, Legalis nr 2702325.

Inne

- Uzasadnieniu do projektu ustawy o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania, druk nr 3386.

dr. hab. Marcin Uliasz, prof. URad

ORCID 0000-0001-6845-0153

ulfia@wp.pl

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu

sędzia Sądu Okręgowego w Lublinie

Nadanie klauzuli wykonalności wyrokowi wydanemu przeciwko spółce jawnej i jej wspólnikom – glosa do wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 12 września 2023 r., II Ca 212/23

Słowa kluczowe: odpowiedzialność wspólnika spółki jawnej; odpowiedzialność subsydiarna; klauzula wykonalności przeciwko wspólnikowi spółki jawnej

Glosa ma charakter krytyczny. W omawianym wyroku sąd zasądził świadczenie od spółki jawnej i jej wspólników. W uzasadnieniu wyroku wskazano, że wspólnik ponosi subsydiarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki (art. 31 § 2 k.s.h.), ale nie podlega to ocenie w procesie. Jest to jeden z poglądów prezentowanych w nauce, ale nie jest on trafny. Prawidłowe jest inne podejście, według którego subsydiarna odpowiedzialność wspólnika spółki jawnej powinna być uwzględniona już w postępowaniu rozpoznawczym. W razie bezwarunkowego żądania zasądzenia świadczenia od spółki i wspólnika sąd musi zbadać w procesie, czy jest spełniona przesłanka bezskuteczności egzekucji wobec spółki. Optymalnym sposobem dochodzenia roszczenia przez wierzyciela jest żądanie zasądzenia świadczenia od wspólnika z zastrzeżeniem warunku, że egzekucja wobec spółki okaże się bezskuteczna. Od treści wyroku zależy zakres kognicji sądu w postępowaniu o nadanie klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikowi spółki jawnej.

Wprowadzenie

Glosowany wyrok dotyczy dochodzenia w jednym postępowaniu należności od spółki jawnej oraz jej wspólników. Nie budzi wątpliwości dopuszczalność wytoczenia jednego powództwa przeciwko spółce i wspólnikom ponoszącym subsydiarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki. Zagadnieniem spornym jest kwestia uwzględniania skutków subsydiarnej odpowiedzialności wspólników w ramach postępowania rozpoznawczego i klauzulowego.

Problemy te dotyczą treści wyroku uwzględniającego powództwo oraz nadawania temu wyrokowi klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikom spółki. W nauce i orzecznictwie są prezentowane dwa odmienne podejścia do tego problemu.

I. Treść wyroku

Komentowany wyrok został wydany w sprawie, w której powód domagał się zasądzenia świadczenia pieniężnego od spółki jaw-

nej oraz jej dwóch wspólników. Należność ta wynikała ze zobowiązania spółki. Sąd I instancji zasądził od pozwanych solidarnie na rzecz powoda sumę pieniężną z ustawowymi odsetkami za opóźnienie. W uzasadnieniu wyroku sąd I instancji podkreślił, że jest dopuszczalne skierowanie przez powoda skonkretyzowanego żądania przeciwko wszystkim pozwanym, przepis art. 22 § 2 k.s.h.¹ przewiduje bowiem, że każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki jawnej bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz ze spółką, z uwzględnieniem art. 31 k.s.h. Zgodnie z art. 31 § 1 k.s.h. wierzyciel spółki może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika w przypadku, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna (subsydiarna odpowiedzialność wspólnika). Przepis ten nie stanowi przeszkody do wniesienia powództwa przeciwko wspólnikowi, zanim egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna (art. 31 § 2 k.s.h.).

Pozwani wnieśli apelację od tego wyroku, w której zarzucili m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 22 k.s.h. w zw. z art. 31 k.s.h., przez ustalenie, że wszyscy pozwani są solidarnie zobowiązani do zapłaty na rzecz powódki. Sąd Okręgowy oddalił apelację, a w uzasadnieniu wyroku podniósł, że przepis art. 31 § 2 k.s.h. stanowi wprost, że subsydiarna odpowiedzialność wspólników nie jest przeszkodą do wniesienia powództwa przeciwko wspólnikowi, zanim egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna. W przypadku uwzględnienia takiego powództwa subsydiarna odpowiedzialność wspólników znajduje swój wyraz dopiero na etapie postępowania klauzulowego. Wyraża się ona w tym, że sąd nie powinien nadawać przeciwko nim klauzuli wykonalności, dopóki egzekucja przeciwko spółce nie okaże się bezskuteczna. W dalszej części uzasadnienia wyroku podkreślono, że subsydiarność odpowiedzialności wspólników spółki jawnej nie wpływa na materialnoprawną

powinność świadczenia, a tylko na kolejność zaspokojenia wierzyciela z mas majątkowych spółki i wspólników.

2. Poglądy doktryny i judykatury

W nauce powyższe zagadnienie jest postrzegane dwojako. Punkt widzenia jest uzależniony od tego, czy zasadniczą rolę przypisuje się wykładni przepisów prawa materialnego (art. 31 § 1 i 2 k.s.h.), czy uwzględnia się także przepisy Kodeksu postępowania cywilnego² dotyczące postępowania o nadanie klauzuli wykonalności.

Według pierwszej grupy poglądów przepisy umożliwiają jednoczesne dochodzenie roszczenia o zasądzenie świadczenia solidarnie od spółki jawnej i jej wspólników. Wynika to wprost z art. 31 § 1 i 2 k.s.h., które przewidują, że wierzyciel spółki może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika w przypadku, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna. Nie jest to przeszkodą do wniesienia powództwa przeciwko wspólnikowi, zanim egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna. W takim przypadku sąd, uwzględniając powództwo, zasądza należność solidarnie od spółki i wspólników (jak w glosowanym wyroku). Sąd nie bada w trakcie procesu, czy egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Ta okoliczność podlega badaniu dopiero na etapie postępowania klauzulowego³.

Takiemu wyrokowi nadaje się klauzulę wykonalności przeciwko spółce. Dopiero wtedy, gdy egzekucja wobec spółki okaże się bezskuteczna albo gdy jest oczywiste, że egzekucja ta będzie bezskuteczna, wierzyciel może uzyskać klauzulę wykonalności także przeciwko wspól-

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. 2024, poz. 18 ze zm.).

² Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.), dalej: k.p.c.

³ A. Herbet, *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania handlowych spółek osobowych – zagadnienia materialnoprawne*, „Rejent” 2003, nr 6, s. 60. Podobnie: M. Dumkiewicz, W. Matysiak, A. Szajkowski [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16B: *Prawo spółek osobowych*, red. M. Romanowski, Warszawa 2022, s. 329–330.

nikom⁴. Podstawę nadania klauzuli przeciwko współnikom stanowi przepis art. 778¹ k.p.c., z którego wynika, że tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko spółce jawnej sąd nadaje klauzulę wykonalności przeciwko współnikowi ponoszącemu odpowiedzialność bez ograniczenia całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, jak również wtedy, gdy jest oczywiste, że egzekucja ta będzie bezskuteczna. Sąd klauzulowy, mając informację o tym, że egzekucja przeciwko osobie wymienionej w treści tytułu egzekucyjnego może się toczyć dopiero w przypadku, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, powinien zastosować art. 31 § 1 k.s.h.⁵ Jak stwierdza Paweł Zdanikowski, będzie tak zarówno wówczas,

gdy informacja o charakterze odpowiedzialności dłużnika wynika z treści tytułu, jak i wtedy, gdy sądowi wiadomo to z urzędu, przy czym nie narusza to zasady zakazującej merytorycznego badania obowiązku stwierdzonego tytułem egzekucyjnym, a pozwala urzeczywistnić normę zawartą w art. 31 § 1 k.s.h.⁶

Powyższe stanowisko wynika stąd, że od powstania zobowiązania spółki jawnej jej wspólnicy są obowiązani do spełnienia świadczenia solidarnie ze spółką⁷. Wierzyciel spółki może żądać dobrowolnego spełnienia świadczenia od spółki lub wspólników zgodnie z ogólnymi regułami dotyczącymi solidarności dłużników. Konstrukcja ta jest „przenoszona” na etap procesu o zasądzenie świadczenia z tytułu zobowiązania spółki. W rezultacie dopuszcza się zasądzenie świadczenia solidarnie od spółki i jej wspólników. Przepis art. 31 § 1 k.s.h., który ustanawia subsydiarną odpowiedzialność wspólnika za zobowiązania spółki, jest natomiast odnoszony wyłącznie do stadium postępowania klauzulowego i egzekucyjnego, gdyż dopiero wtedy ma dochodzić do przymusowego zaspokojenia roszczenia⁸.

⁴ Według tego stanowiska złożony w pierwszej kolejności wniosek o nadanie klauzuli wykonalności przeciwko współnikom zamiast spółce jest przedwczesny i powinien zostać oddalony ze względu na niewykazanie przez wierzyciela bezskuteczności egzekucji przeciwko spółce. D. Olczak-Dąbrowska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. T. Szancilo, Legalis/el. 2023, komentarz do art. 778(1) k.p.c., nb. 1. Według D. Zawistowskiego w razie uwzględnienia powództwa przeciwko spółce i współnikom subsydiarna odpowiedzialność wspólników znajduje swój wyraz na etapie postępowania klauzulowego i wyraża się w tym, że sąd nie powinien nadawać przeciwko nim klauzuli wykonalności, dopóki egzekucja przeciwko spółce nie okaże się bezskuteczna. D. Zawistowski [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. IV: *Artykuły 730–1088*, red. T. Wiśniewski, LEX/el. 2021, komentarz do art. 778(1) k.p.c., nb. 1.

⁵ B. Borowy [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, Legalis/el. 2024, komentarz do art. 31 k.s.h., nb. 4; M. Goszczyk [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IA: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 1–36*, red. A. Opalski, Legalis/el. 2024, komentarz do art. 31 k.s.h., nb. 9; J.P. Naworski [w:] J.P. Naworski, R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, K. Strzelczyk, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, LEX/el. 2011, komentarz do art. 31, nb. 6 i 13. Tak też m.in.: wyrok SA w Białymstoku z dnia 26 października 2004 r., I ACa 327/04, OSA 2005, nr 8, poz. 32; wyrok SA w Gdańsku z dnia 28 marca 2014 r., I ACa 752/13, Legalis nr 992846; wyrok SA w Łodzi z dnia 26 czerwca 2014 r., I ACa 1591/13, Legalis nr 1067316; wyrok SA w Warszawie z dnia 13 lipca 2017 r., I ACa 756/16, Legalis nr 1696312; wyrok SA w Poznaniu z dnia 18 lipca 2019 r., I AGa 195/18, Legalis nr 2276904.

⁶ P. Zdanikowski, *O niektórych konsekwencjach procesowych wydania tytułu egzekucyjnego przeciwko wspólnikowi spółki jawnej pozwanemu za zobowiązania spółki*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2024, nr 8, s. 25.

⁷ Wyrok SA w Łodzi z dnia 3 stycznia 2019 r., I ACa 143/18, Legalis nr 1887074.

⁸ Jak wskazuje M. Litwińska-Werner, wykladnia art. 31 § 1 i 2 k.s.h. prowadzi do wniosku, że zasada odpowiedzialności subsydiarnej materializuje się dopiero na etapie egzekucyjnym. Wierzyciel dla przymusowego dochodzenia roszczenia z majątków wspólników musi legitymować się dowodem, że egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Oznacza to, że dopóki dochodzenie roszczenia przez wierzyciela nie weszło w fazę realizacji przymusowej, może on poszukiwać zaspokojenia zarówno w majątku spółki, jak i w majątku wspólników (odpowiedzialność solidarna), bez obowiązku zachowywania jakiegokolwiek kolejności, a dokonanie spłaty przez którykolwiek z podmiotów – spółkę lub wspólnika – powoduje zwolnienie pozostałych z długu i powstanie roszczeń regresowych na zasadach ogólnych. M. Litwińska-Werner [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 2A: *Prawo spółek handlowych*, red. A. Szumański, Warszawa 2019, s. 399. W doktrynie jest też prezentowany pogląd,

Drugie stanowisko zakłada, że w ramach dochodzenia od współników roszczenia z tytułu zobowiązania spółki należy uwzględniać nie tylko przepisy prawa materialnego, ale także regulacje proceduralne⁹. Za takim podejściem opowiedział się też Sąd Najwyższy, stwierdzając, że prowadzenie postępowania rozpoznawczego o zasądzenie świadczenia przeciwko współnikowi spółki jawnej, zanim jeszcze wierzyciel uzyska tytuł wykonawczy przeciwko spółce i podejmie próbę zaspokojenia wierzytelności z jej majątku, wymaga, by ten szczególny rodzaj ograniczenia odpowiedzialności za zasądzone świadczenie, który ma źródło w art. 31 § 1 k.s.h., został zastrzeżony na rzecz pozwanego współnika już w samym tytule egzekucyjnym (choćby przez uzależnienie dopuszczalności egzekucji obowiązku od zdarzenia, które powinien udowodnić wierzyciel). W przeciwnym razie wniosek wierzyciela o nadanie tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko pozwanemu współnikowi klauzuli wykonalności upoważniającej do prowadzenia przeciwko niemu egzekucji, złożony natychmiast po powstaniu tytułu egzekucyjnego, podlegałby uwzględnieniu bez żadnych zastrzeżeń¹⁰. Uzależnienie odpowiedzialności dłużnika wobec wierzyciela za zobowiązanie od zdarzenia, które powinien udowodnić wierzyciel (art. 786 § 1 k.p.c.), może być badane w postępowaniu klauzulowym tylko wtedy, gdy zostało zastrzeżone w wydanym przeciwko niemu tytule egzekucyjnym¹¹. Specyfika postępowania klauzulowego przemawia za koniecznością zabiegania przez współnika spółki jawnej, od którego jej wierzyciel dochodzi wykonania zobowiązania, zanim jeszcze podjął próbę uzyskania należnego mu świadczenia od

samej spółki, o zastrzeżenie już w tytule egzekucyjnym, że zasądzone od niego świadczenie może być egzekwowane dopiero po wykazaniu bezskuteczności egzekucji przeciwko spółce. Jeżeli tytułem egzekucyjnym jest wyrok wydany w postępowaniu cywilnym, sąd nie może obejmować badaniem tych okoliczności, które były już przedmiotem oceny w postępowaniu rozpoznawczym, ponieważ stanowiły w tym postępowaniu przesłanki rozstrzygnięcia. Sąd ten nie jest uprawniony do ustalania, z jakiego stosunku prawnego obowiązek ten wynika, czy rzeczywiście istnieje oraz czy i pod jakimi warunkami może być egzekwowany, chyba że w samym tytule egzekucyjnym znajdzie się zastrzeżenie terminu albo zdarzeń, od zaistnienia których zależy jego egzekwowalność (art. 786 § 1 k.p.c.). Jeśli w tytule egzekucyjnym tego rodzaju zastrzeżeń brak, to nie jest dopuszczalne ich wprowadzenie do niego w postanowieniu wydanym w postępowaniu klauzulowym, wiązałoby się to bowiem z koniecznością ponownej merytorycznej oceny sprawy, a mianowicie charakteru i przesłanek odpowiedzialności pozwanego za zobowiązanie stwierdzone już w tytule egzekucyjnym¹².

Jeżeli wierzyciel spółki osobowej wystąpił z powództwem przeciwko współnikom tej spółki odpowiadającym za jej zobowiązania bez ograniczenia całym swoim majątkiem i uzyskał przeciwko nim prawomocny wyrok zasądzający świadczenie, to przepis art. 778¹ k.p.c. nie znajduje zastosowania¹³.

Pośrednio o przyjęciu tego poglądu świadczą te wypowiedzi doktryny, w których dostrzega się dwa odrębne sposoby uzyskania tytułu wykonawczego przeciwko współnikom, tj. wytoczenie powództwa przeciwko współnikom bądź spółce i współnikom (art. 31 § 2 k.s.h.)

według którego zachodzi tu „subsydiarności egzekucji”, a nie odpowiedzialności. Por. A. Herbet, *Odpowiedzialność współników*..., s. 60.

⁹ A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2025, komentarz do art. 31 k.s.h., nb. 3.

¹⁰ Uzasadnienie uchwały SN z dnia 28 lutego 2013 r., III CZP 108/12, OSNC 2013, nr 9, poz. 107.

¹¹ Wyrok SN z dnia 14 kwietnia 2016 r., IV CSK 503/15, LEX nr 2043748.

¹² Wyrok SN z 14 kwietnia 2016 r., IV CSK 503/15, LEX nr 2043748.

¹³ M. Muliński [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. J. Jankowski, S. Cieślak, Legalis/el. 2024, komentarz do art. 778¹ k.p.c., nb.19; P. Telenga [w:] *Kodeks postępowania cywilnego*, t. II: *Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubecki, Warszawa 2017, s. 188.

oraz uzyskanie klauzuli wykonalności w trybie art. 778¹ k.p.c.¹⁴

Podkreśla się też w doktrynie rolę przepisu art. 778¹ k.p.c. jako regulacji umożliwiającej nadanie klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikom spółki, którzy nie byli stronami procesu i nie są wskazani w tytule egzekucyjnym¹⁵.

3. Postępowanie klauzulowe – cechy i zakres kognicji

Ocena powyższych przeciwstawnych stanowisk wymaga uwzględnienia charakteru postępowania klauzulowego oraz zakresu kompetencji sądu (referendarza sądowego) rozpoznającego wniosek wierzyciela o nadanie klauzuli wykonalności¹⁶.

¹⁴ I. Gil, P. Gil, *Postępowanie klauzulowe*, Warszawa 2007, s. 208; J. Misztal-Konecka, *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne w sprawach cywilnych*, Warszawa 2019, s. 242; H. Pietrkowski [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Postępowanie egzekucyjne. Artykuły 758–1095[1]*, red. M. Dziurda, T. Ereciński, LEX/el. 2025, komentarz do art. 778(1) k.p.c., nb. 3; P. Sławicki [w:] P. Sławicki, P. Sławicki, *Postępowanie klauzulowe. Art. 776–795 k.p.c. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 105–106; A. Stangret-Smoczyńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2012, s. 221; P. Telenga [w:] *Kodeks postępowania cywilnego, t. II: Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubecki, Warszawa 2017, s. 187.

¹⁵ Np. Ł. Błaszczak, *Pozycja handlowej spółki osobowej w procesie cywilnym*, Toruń 2006, s. 346–347; P. Grzegorzczak, *O związaniu wspólnika spółki jawnej wyrokiem zasądającym świadczenie wydanym przeciwko spółce*, „Polski Proces Cywilny” 2012, nr 3, s. 491; A. Mączyński, *Nadanie na podstawie art. 778(1) k.p.c. klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikowi ponoszącemu odpowiedzialność bez ograniczenia całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki osobowej*, „Glosa” 2014, nr 1, s. 61.

¹⁶ Charakter postępowania klauzulowego nie jest postrzegany jednolicie. Według jednego ze stanowisk postępowanie to należy do postępowania egzekucyjnego, gdyż zmierza do ustalenia, czy tytuł egzekucyjny może być podstawą zastosowania przymusu w ramach egzekucji, a zatem cel tego postępowania bezpośrednio zmierza do realizacji ogólnego celu postępowania egzekucyjnego. O przynależności postępowania klauzulowego do postępowania egzekucyjnego decyduje również umieszczenie przepisów o tytułach egzeku-

cyjnych w części III Kodeksu zatytułowanej *Postępowanie egzekucyjne*. Por. np. J. Krajewski, *Procesowa ochrona praw małżonka przed egzekucją prowadzoną przeciwko jego współmałżonkowi* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa–Wrocław 1967, s. 150; E. Wengerek, *Pojęcie, przedmiot i przesłanki postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego* [w:] *Wstęp do systemu prawa procesowego cywilnego*, red. J. Jodłowski, Wrocław–Warszawa 1974, s. 345 i n. Według innego stanowiska postępowanie klauzulowe to etap (część) postępowania egzekucyjnego w znaczeniu szerokim (*sensu largo*), ale odznacza się odrębnością od postępowania egzekucyjnego w znaczeniu ścisłym. Świadczy o tym usytuowanie przepisów dotyczących omawianego postępowania – m.in. J. Turek, *Postępowanie klauzulowe z art. 787 KPC*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 3, s. 148; A. Zieliński, *Glosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 1 października 1991 r.*, I Acz 253/91, OSA 1992, nr 6, poz. 47. W przeszłości postępowanie klauzulowe było też uznawane za przynależne do procesu – np. F. Kruszelnicki, *Zarys systemu polskiego prawa egzekucyjnego*, Warszawa 1934, s. 78 i n. Według odmiennego poglądu postępowanie klauzulowe ma samodzielny i autonomiczny charakter wobec postępowania rozpoznawczego i egzekucyjnego. Samodzielny i autonomiczny charakter postępowania klauzulowego oznacza, że postępowanie to nie zalicza się już do postępowania rozpoznawczego, ale nie jest jeszcze postępowaniem egzekucyjnym. Jest to stadium pośrednie albo „pomost” pomiędzy postępowaniem rozpoznawczym i egzekucyjnym. Por. np. K. Korzan, *Czy do egzekucji z majątku wspólnego wystarczy tytuł wydany przeciwko jednemu z małżonków?*, „Rejent” 1996, nr 2, s. 26; J. Misztal-Konecka, *Postępowanie zabezpieczające...*, s. 245. Jest ono uznawane za postępowanie pomocnicze wobec postępowania egzekucyjnego. M. Drabik, *Postępowanie w przedmiocie nadania klauzuli wykonalności przeciwko małżonkowi dłużnika*, Warszawa 2016, s. 11; I. Gil, P. Gil, *Postępowanie klauzulowe*, s. 17–18.

¹⁷ W. Broniewicz, A. Marciniak, I. Kunicki, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 2023, s. 32.

¹⁸ M. Muliński, *Postępowanie o nadanie klauzuli wykonalności krajowemu tytułowi egzekucyjnemu*, Warszawa 2005, s. 104; uchwała SN z dnia 5 stycznia 1999 r., III CZP 54/98, OSNC 1999, nr 6, poz. 105.

a w razie pozytywnej decyzji – ewentualnie kwestia zakresu podmiotowego lub przedmiotowego tej klauzuli.

Zakres kognicji organu prowadzącego to postępowanie jest ograniczony przepisami prawa procesowego¹⁹. Tylko w tych granicach mogą być badane w tym postępowaniu zagadnienia materialnoprawne (np. następstwo prawne albo przedawnienie roszczenia). Ponadto niektóre przepisy dodatkowo reglamentują swobodę sądu w zakresie ustaleń faktycznych (np. uwzględnianie tylko faktów oczywistych, faktów wynikających z tytułu egzekucyjnego albo faktów wykazanych wyłącznie przy użyciu pozytywnie wskazanych środków dowodowych)²⁰. Postępowanie klauzulowe ma charakter sumaryczny. Zagadnienia materialnoprawne wymagające przeprowadzenia postępowania dowodowego powinny być rozpoznawane co do zasady w postępowaniu rozpoznawczym, a nie w postępowaniu klauzulowym²¹. Z tego powodu rozróżnia się zagadnienia podlegające badaniu w postępowaniu klauzulowym i postępowaniu wszczętym wskutek powództwa opozycyjnego²².

Zakres kognicji (zadań) sądu (referendarza sądowego) w postępowaniu klauzulowym odpowiada funkcjom tego postępowania. Wyróżnia się dwie ich grupy, czyli funkcje podstawowe i subsydiarne. Funkcje podstawowe są realizowane w każdym postępowaniu o nadanie klauzuli wykonalności. Polegają one na zbadaniu wymogów formalnych²³ oraz treści tytułu egzekucyjnego. Badanie dotyczy tego, czy

przedłożony akt ma cechy tytułu egzekucyjnego, czy osiągnął tzw. dojrzałość formalną (czy orzeczenie jest prawomocne lub natychmiast wykonalne) oraz czy ze względu na treść nadaje się do wykonania w drodze egzekucji²⁴. W aktualnym stanie prawnym w każdym postępowaniu klauzulowym należy zbadać, czy nie jest oczywiste „w świetle okoliczności sprawy”, że wniosek o nadanie klauzuli wykonalności nie jest sprzeczny z prawem albo nie zmierza do obejścia prawa oraz czy roszczenie objęte tytułem wykonawczym nie uległo przedawnieniu (art. 782¹ § 1 k.p.c.).

Pozostałe funkcje (zadania) organu rozpoznającego wniosek o nadanie klauzuli wykonalności mają charakter subsydiarny, gdyż są realizowane tylko w niektórych postępowaniach. Chodzi tu o nadanie klauzuli wykonalności tytułowi egzekucyjnemu, w którym uzależniono jego wykonanie od wystąpienia określonego zdarzenia, gdyż nadanie klauzuli wymaga ustalenia, że wystąpiło to zdarzenie (art. 786 k.p.c.)²⁵. Subsidiarne funkcje są też realizowane w razie wniosku o nadanie tzw. konstytutywnej klauzuli wykonalności. Sąd (referendarz sądowy) bada wówczas podstawy pozwalające na modyfikację granic podmiotowych lub przedmiotowych. W zależności od wniosku w postępowaniu klauzulowym może powstać konieczność zbadania, czy zachodzą podstawy do nadania klauzuli wy-

t. II: *Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubecki, Warszawa 2017, s. 197.

¹⁹ K. Korzan, *Sądowe postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne*, Warszawa 1986, s. 141–142; A. Marciniak, *Sądowe postępowanie egzekucyjne w sprawach cywilnych*, Warszawa 2023, s. 206.

²⁰ A. Marciniak, *Sądowe postępowanie...*, s. 206–207.

²¹ M. Drabik, *Postępowanie w przedmiocie...*, s. 17–19; K. Korzan, *Sądowe postępowanie...*, s. 140–141; A. Marciniak, *Podstawa egzekucji sądowej z przedmiotu zastawu lub hipoteki*, „Przegląd Egzekucji Sądowej” 2000, nr 5, s. 128; M. Muliński, *Postępowanie o nadanie...*, s. 14.

²² E. Wengerek, *Przeciwegzekucyjne powództwa dłużnika*, Warszawa 1967, s. 76 i n.

²³ I. Gil, P. Gil, *Postępowanie klauzulowe*, s. 29; P. Telenga [w:] *Kodeks postępowania cywilnego*,

²⁴ K. Flaga-Gieruszyńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. A. Zieliński, Warszawa 2017, s. 1387; H. Mądrzak, *Funkcja i charakter postępowania klauzulowego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1976, nr VIII, s. 208; J. Turek, *Postępowanie klauzulowe...*, s. 149. Niekiedy wymienia się dwie grupy czynności, czyli te, które polegają na ustaleniu, czy określony akt spełnia wymagania proceduralne ustanowione w przepisach ustawy dla danego rodzaju tytułu egzekucyjnego, oraz te, które polegają na stwierdzeniu, czy postanowienia tego aktu nadają się do wykonania w drodze egzekucji. M. Muliński, *Postępowanie o nadanie...*, s. 17; uzasadnienie uchwały SN z dnia 18 stycznia 2017 r., III SPZP 2/16, ONSP 2018, nr 4, poz. 55. Por. też: E. Wengerek, *Przeciwegzekucyjne powództwa...*, s. 78–79.

²⁵ M. Muliński, *Postępowanie o nadanie...*, s. 17.

konalności na rzecz lub przeciwko innej osobie niż wierzyciel lub dłużnik wskazany w tytule egzekucyjnym. Ta funkcja jest realizowana m.in. w razie wniosku wierzyciela o nadanie klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikowi spółki jawnej na podstawie art. 778¹ k.p.c. Przepisy pozwalające na nadanie klauzuli wykonalności przeciwko innej osobie niż wierzyciel albo dłużnik wymieniony w tytule egzekucyjnym służą przyspieszeniu dochodzenia roszczenia, gdyż wierzyciel nie musi wszczynać postępowania rozpoznawczego²⁶. Zakres tych zadań jest ograniczony, ponieważ sąd (referendarz sądowy) może badać w omawianym postępowaniu tylko te zagadnienia, które są przewidziane w przepisach normujących podstawy nadania klauzuli wykonalności²⁷. Liczne przepisy dotyczące postępowania klauzulowego to regulacje wyznaczające treść orzeczeń²⁸.

Zwykle postanowienie o nadaniu klauzuli wykonalności ma charakter deklaracyjny²⁹, co oznacza, że tylko stwierdza ono zdatność tytułu egzekucyjnego do egzekucji³⁰. W granicach wyznaczonych przepisami procesowymi (czyli wyjątkowo) postanowienie o nadaniu klauzuli wykonalności może mieć charakter konstytutywny. Klauzula konstytutywna mody-

fikuje granice podmiotowe lub przedmiotowe przyszłej egzekucji³¹. Charakter konstytutywny ma m.in. postanowienie o nadaniu klauzuli wykonalności na podstawie art. 778¹ k.p.c., gdyż klauzula jest w tym przypadku nadawana przeciwko dłużnikowi (wspólnikowi) niewymienionemu w treści tytułu egzekucyjnego³². Przepis ten jest postrzegany jako rozszerzający prawomocność albo wykonalność wyroku wydanego przeciwko spółce na jej wspólników, którzy odpowiadają za jej zobowiązania bez ograniczenia³³.

Przepis art. 778¹ zd. 1 k.p.c. znajduje zastosowanie do tytułów egzekucyjnych wystawionych wyłącznie przeciwko spółce, co wynika wprost z jego treści („Tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko spółce jawnej, spółce partnerskiej, spółce komandytowej lub spółce komandytowo-akcyjnej sąd nadaje klauzulę wykonalności przeciwko wspólnikowi...”). Przepis ten nie odnosi się do tytułów egzekucyjnych wydanych przeciwko wspólnikom spółki. Cytowane wyżej poglądy o możliwości nadania klauzuli wykonalności na podstawie art. 778¹ k.p.c. tytułowi egzekucyjnemu wyda-

²⁶ K. Flaga-Gieruszyńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. A. Zieliński, Warszawa 2017, s. 1387.

²⁷ P. Telenga [w:] *Kodeks postępowania cywilnego*, t. II: *Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubecki, Warszawa 2017, s. 197.

²⁸ Są one podobne do merytorycznych norm prawa procesowego i zwykle pomijane w klasyfikacjach norm prawa procesowego. Por. K. Markiewicz, *Zasady orzekania w postępowaniu nieprocesowym*, Warszawa 2013, s. 443–444; M. Walasik, *Analogia w prawie cywilnym procesowym*, Warszawa 2013, s. 99–103.

²⁹ A. Klich [w:] *Sądowe postępowanie egzekucyjne. Przebieg, organy, koszty komornicze*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2025, s. 148; J. Misztal-Konecka, *Postępowanie zabezpieczające...*, s. 240; M. Muliński, *Postępowanie o nadanie...*, s. 119; P. Sławicki [w:] P. Sławicki, P. Sławicki, *Postępowanie klauzulowe...*, s. 50; E. Wengerek, *Sądowe postępowanie egzekucyjne*, Warszawa 1976, s. 158 i n.

³⁰ K. Korzan, *Sądowe postępowanie...*, s. 143; A. Marciniak, *Sądowe postępowanie...*, s. 196; J. Misztal-Konecka, *Postępowanie zabezpieczające...*, s. 240.

³¹ A. Marciniak, *Sądowe postępowanie...*, s. 196; H. Mądrzak, *Zakres kognicji sądu w postępowaniu o nadanie klauzuli wykonalności w trybie art. 787 k.p.c.*, „*Studia Cywilistyczne*” 1975, nr XXV–XXVI, s. 152; A. Stangret- Smoczyńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2012, s. 239.

³² A. Klich [w:] *Sądowe postępowanie egzekucyjne. Przebieg, organy, koszty komornicze*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2025, s. 148; K. Korzan, *Sądowe postępowanie...*, s. 143; A. Marciniak, *Sądowe postępowanie...*, s. 196; H. Mądrzak, *Zakres kognicji...*, s. 152.

³³ Szerzej na temat tej dyskusji: Ł. Błaszczak, *Instytucja rozszerzonej prawomocności wyroku a przepis art. 778¹ k.p.c.*, „*Przegląd Prawa Egzekucyjnego*” 2009, nr 10, s. 23–28; P. Grzegorzczak, *O związaniu wspólnika...*, s. 492–493; A. Jakubecki, *Zdolność sądowa osobowych spółek handlowych a status ich wspólników w procesie cywilnym i egzekucji* [w:] *Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Soltyśkiemu*, red. A. Nowicka, Poznań 2005, s. 1049–1052; R. Pabis, *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jawnej*, „*Monitor Prawniczy*” 2002, nr 16, s. 738.

nemu przeciwko wspólnikowi nie zasługują na aprobatę. Żaden przepis o postępowaniu klauzulowym nie przewiduje uwzględniania art. 31 § 2 k.s.h. w sprawie o nadanie klauzuli wykonalności tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko wspólnikowi. Gdyby sąd (referendarz sądowy), rozpoznając wniosek o nadanie klauzuli wykonalności, dokonał takiej oceny, to naruszyłby granice kognicji w postępowaniu klauzulowym, a postanowienie o nadaniu klauzuli podlegałoby zmianie albo uchyleniu.

W razie wniosku o nadanie klauzuli wykonalności tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko spółce i wspólnikowi, z którego wynika bezwarunkowy obowiązek świadczenia przez wspólnika, sąd (referendarz sądowy) może badać jedynie te zagadnienia, które należą do zadań (funkcji) powszechnych w postępowaniu klauzulowym. Jeżeli tytuł egzekucyjny odpowiada wymogom formalnym, jest prawomocny lub natychmiast wykonalny i stwierdza obowiązek nadający się do wyegzekwowania w egzekucji sądowej, to należy nadać deklaratywną klauzulę wykonalności tytułowi (jednocześnie przeciwko spółce i wspólnikom). Nie znajduje wtedy też zastosowania art. 786 § 1 k.p.c. (czyli badanie zdarzenia, od którego zależy wykonanie tytułu egzekucyjnego), gdyż przepis ten odnosi się tylko do zdarzeń, które są wyraźnie zastrzeżone w treści tytułu egzekucyjnego³⁴.

4. Sposoby dochodzenia roszczeń przeciwko wspólnikowi spółki jawnej

Wykładnia art. 31 § 1 i 2 k.s.h. nie może mieć charakteru samoistnego w tym sensie, że nie może być „oderwana” od przepisów Kodeksu postępowania cywilnego. Stosując kompleksowe podejście, czyli uwzględniając regulacje prawa materialnego i procesowego, można wyróżnić kilka wariantów dochodzenia roszczeń z tytułu

zobowiązań spółki jawnej od jej wspólników³⁵.

Po pierwsze, wierzyciel może pozwać samą spółkę. Jeśli po uzyskaniu tytułu egzekucyjnego okazałoby się, że egzekucja przeciwko spółce będzie bezskuteczna, jak również wtedy, gdy jest oczywiste, że egzekucja ta będzie bezskuteczna, wierzyciel może skutecznie złożyć wniosek o nadanie temu tytułowi klauzuli wykonalności przeciwko wspólnikowi (wspólnikom) na podstawie art. 778¹ k.p.c. Jest to model kodeksowy, który wydaje się najprostszy, ale nie zawsze korzystny dla wierzyciela. W procesie przeciwko spółce wierzyciel nie może uzyskać zabezpieczenia roszczenia w stosunku do składników majątkowych należących do wspólników. Wspólnicy, znając sytuację majątkową spółki, mogą podejmować działania zmierzające do ukrycia albo wyzbycia się majątku w obawie przed ewentualną egzekucją.

Po drugie, wierzyciel może wytoczyć jedno powództwo przeciwko spółce i wspólnikowi (wspólnikom), w którym żąda zasądzenia świadczenia solidarnie i bezwarunkowo od pozwanych (jak w głosowanym wyroku). W takim przypadku wierzyciel musi przytoczyć i udowodnić w trakcie procesu fakty świadczące o tym, że egzekucja przeciwko spółce jest bezskuteczna albo jest oczywiste, że egzekucja ta będzie bezskuteczna³⁶. Przytoczenie i wykazanie tych okoliczności jest warunkiem uwzględnienia powództwa. Bezskuteczność egzekucji przeciwko spółce stanowi przesłankę materialnoprawną (merytoryczną) wyroku zasądzającego świadczenie od wspólników³⁷.

³⁴ M. Uliasz [w:] *System Postępowania Cywilnego*, t. 8: *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, Warszawa 2021, s. 507.

³⁵ Są one prezentowane w różnych zestawieniach w nauce i orzecznictwie. Por. np. wyrok SA w Katowicach z dnia 29 października 2018 r., V AGz 630/18, Legalis nr 2027147.

³⁶ W nauce dostrzeżono rozbieżność w zakresie przesłanek subsydiarnej odpowiedzialności wspólnika w przepisach art. 31 § 2 k.s.h. i art. 778(1) k.p.c. Trafnie przyjęto, że kolizję tę należy rozstrzygać przy użyciu reguły inferencyjnej *lex posteriori derogat legi priori*, co oznacza potrzebę stosowania przepisu art. 778(1) k.p.c. jako późniejszego. Por. M. Muliński [w:] *Kodeks postępowania cywilnego*, t. II: *Komentarz. Art. 730–1217*, red. J. Janowski, S. Cieślak, Legalis/el. 2024, nb. 2.

³⁷ Jak trafnie wskazuje A. Stangret-Smoczyńska, sąd powinien badać, czy egzekucja przeciwko spółce

Wytoczenie powództwa to zainicjowanie przymusu państwowego w celu doprowadzenia do wykonania zobowiązania. Przymusowe dochodzenie należności nie może być utożsamiane dopiero z etapem postępowania egzekucyjnego *sensu largo*. W razie uwzględnienia takiego powództwa sąd wydaje wyrok, w którym zasądza świadczenie od spółki i wspólników solidarnie, a wierzyciel w postępowaniu klauzulowym może się ubiegać o nadanie deklaratywnej klauzuli wykonalności przeciwko wszystkim dłużnikom (spółce i wspólnikowi). Kwestia bezskuteczności egzekucji jest w tym przypadku rozpoznawana w procesie, objęta powagą rzeczy osądzonej i nie może być ponownie badana w postępowaniu klauzulowym.

Po trzecie, wierzyciel może wytoczyć jedno powództwo przeciwko spółce i wspólnikowi (wspólnikom), przy czym żąda zasądzenia świadczenia solidarnie od pozwanych, z zastrzeżeniem warunku, że obowiązek świadczenia przez wspólnika (wspólników) powstanie dopiero wtedy, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna albo stałoby się oczywiste, że będzie ona bezskuteczna³⁸. Tylko w zakresie tego wariantu można uznać za trafne wypowiedzi (cytowane wyżej), według których w procesie sąd nie bada zagadnienia bezskuteczności egzekucji. Uwzględniając powództwo, sąd zasądza świadczenie solidarnie od pozwanych,

zastrzegając w wyroku, że odpowiedzialność wspólnika zależy od powyższego warunku³⁹. Jest to wyrok, w którym dopuszczalność egzekucji przeciwko wspólnikowi jest uzależniona od zdarzenia przyszłego. Wierzyciel może uzyskać klauzulę wykonalności przeciwko wspólnikowi w trybie art. 786 § 1 zd. 1 k.p.c.⁴⁰ Przepis ten stanowi, że jeżeli wykonanie tytułu egzekucyjnego jest uzależnione od zdarzenia, które udowodnić powinien wierzyciel, sąd nada klauzulę wykonalności po dostarczeniu dowodu tego zdarzenia w formie dokumentu urzędowego lub prywatnego z podpisem urzędowo poświadczonym⁴¹.

Po czwarte, wierzyciel może w ogóle nie pozywać spółki, ale tylko wspólnika (wspólników) o zasądzenie świadczenia należnego od spółki. W zależności od treści żądania zawartego w pozwie dochodzenie roszczenia od wspólnika będzie przebiegało według wariantu drugiego (jeżeli żądanie jest bezwarunkowe) albo trzeciego (żądanie warunkowe).

Po piąte, wierzyciel może w odrębnych procesach, toczących się jednocześnie, pozwać spółkę i wspólnika. Nie zachodzi w tym przypadku przeszkoda zawisłości sprawy z powodu braku tożsamości pozwanych. Sąd może połączyć obie sprawy do łącznego rozpoznania lub rozstrzyg-

jest bezskuteczna. Przyjęcie odmiennego stanowiska może prowadzić do sytuacji pozostającej w sprzeczności z art. 31 § 1 k.s.h., tj. gdy wierzyciel będzie zaspokajał się z majątku osobistego wspólnika pomimo istnienia majątku spółki osobowej, z której wierzyciel też mógłby uzyskać zaspokojenie. Udowodnienie bezskuteczności egzekucji przeciwko spółce stanowi materialnoprawną przesłankę zasadności powództwa przeciwko wspólnikom, a nieudowodnienie jej przez wierzyciela powinno skutkować oddaleniem powództwa. A. Stangret-Smoczyńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2012, s. 221. Por. też: P. Telenga [w:] *Kodeks postępowania cywilnego, t. II: Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubicki, Warszawa 2017, s. 187–188.

³⁸ SA w Katowicach w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 października 2018 r. (V AGz 630/18, Legalis nr 2027147) trafnie określił ten warunek mianem „zastrzeżenie subsydiarności”.

³⁹ Uzasadnienie uchwały SN z dnia 28 lutego 2013 r., III CZP 108/12, OSNC 2013, nr 9, poz. 107; wyrok SN z dnia 14 kwietnia 2016 r., IV CSK 503/15, LEX nr 2043748. W uzasadnieniu cytowanej uchwały z dnia 28 lutego 2013 r. SN zwrócił uwagę na to, że zastrzeżenie subsydiarniej odpowiedzialności wspólnika może być skutkiem podniesienia przez niego zarzutu. Kwestia ta nie została bliżej wyjaśniona. Należałoby przyjąć, że w razie bezwarunkowego żądania zasądzenia świadczenia od wspólnika sąd może uwzględnić ten zarzut i zastrzec w wyroku subsydiarną odpowiedzialność wspólnika, oddalając jednocześnie powództwo w tej części.

⁴⁰ K. Wręczycka, *Dochodzenie roszczeń od spółki jawnej i jej wspólników*, „Przegląd Sądowy” 2003, nr 6, s. 30.

⁴¹ Takim dowodem może być np. odpis postanowienia komornika sądowego o umorzeniu postępowania egzekucyjnego przeciwko spółce z powodu bezskuteczności egzekucji, postanowienia sądu o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z powodu braku majątku pozwalającego na zaspokojenie kosztów postępowania albo wydruk z KRS zawierający informację o wykreśleniu spółki z tego rejestru.

nięcia (art. 219 k.p.c.) albo zawiesić proces przeciwko wspólnikowi (na podstawie art. 177 § 1 pkt 1 k.p.c.) do czasu prawomocnego zakończenia postępowania przeciwko spółce⁴², przesłanką subsydiarnej odpowiedzialności wspólnika jest bowiem odpowiedzialność samej spółki⁴³. Zakres kognicji sądu w procesie przeciwko wspólnikowi oraz podstawa nadania klauzuli wykonalności wyrokowi wydanemu przeciwko wspólnikowi też są uzależnione od tego, czy żądanie powoda ma charakter warunkowy, czy bezwarunkowy.

Podsumowanie

Powyższa analiza poglądów prowadzi do wniosku, że poza regulacjami dotyczącymi odpowiedzialności wspólników spółki jawnej (art. 31 § 1 i 2 k.s.h.) obowiązuje szczególna regulacja w prawie procesowym. Z tego powodu przepisy prawa materialnego muszą być interpretowane łącznie z przepisami procesowymi, a zwłaszcza regulacjami dotyczącymi postępowania klauzulowego⁴⁴. Nie zasługuje na aprobatę prezentowany w głosowanym wyroku

pogląd, według którego tytułowi egzekucyjnemu stwierdzającemu bezwarunkowy obowiązek świadczenia przez spółkę i jej wspólnika nadaje się klauzulę wykonalności na podstawie art. 778¹ k.p.c. Prawdłowe jest stanowisko (omówione jako drugie), zgodnie z którym takiemu tytułowi nadaje się zwykłą (deklaratywną) klauzulę wykonalności.

Z punktu widzenia wierzyciela spółki optymalnym sposobem dochodzenia omawianych roszczeń jest wytoczenie powództwa przeciwko spółce i jej wspólnikowi z jednoczesnym zastrzeżeniem (w żądaniu pozwu), że obowiązek spełnienia świadczenia przez wspólnika powstanie dopiero wtedy, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna albo będzie oczywiste, że będzie ona bezskuteczna. Wierzyciel spółki w trakcie tego procesu może skutecznie ubiegać się o zabezpieczenie roszczenia przeciwko spółce i wspólnikom, a jednocześnie nie musi przytaczać i dowodzić faktu bezskuteczności egzekucji. Wierzyciel uzyska klauzulę wykonalności przeciwko wspólnikowi w trybie art. 786 § 1 k.p.c.

Powyższe podejście jest spójne z istotą subsydiarnej odpowiedzialności wspólnika spółki jawnej, która wchodzi w rachubę dopiero w razie przymusowego zaspokojenia roszczenia. Należy jedynie uwzględnić to, że zaangażowanie przymusu państwowego w celu wykonania zobowiązania następuje od wszczęcia procesu o zasądzenie świadczenia od wspólnika, a nie dopiero na etapie inicjowania postępowania egzekucyjnego.

⁴² Ł. Błaszczak, *Pozycja handlowej spółki...*, s. 333–335. Por. też: I. Gil, P. Gil, *Postępowanie klauzulowe*, s. 208; P. Sławicki [w:] P. Sławicki, P. Sławicki, *Postępowanie klauzulowe...*, s. 105–106.

⁴³ W. Pyziół [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa, LEX/el. 2008, komentarz do art. 31 k.s.h., nb. 1.

⁴⁴ A. Mączyński, *Nadanie na podstawie...*, s. 61.

Abstract

Enforcement clause for a judgment issued against a general partnership and its partners – commentary on the judgment of the District Court in Poznań of September 12, 2023, II Ca 212/23

Keywords: liability of a partner in a general partnership; subsidiary liability; enforcement clause against a partner in a general partnership

This commentary is critical in nature. In the judgment in question, the court awarded a benefit from a general partnership and its partners. The justification for the judgment indicated that a partner bears subsidiary liability for the partnership's obligations (Art. 31 § 2 of the Commercial

Companies Code), but this is not subject to review in court. This is one of the views presented in the legal literature, but it is incorrect. A different approach is correct, according to which the subsidiary liability of a partner in a general partnership should be considered during the examination proceedings. In the event of an unconditional claim for a benefit from the partnership and a partner, the court must examine in court whether the condition for ineffective enforcement against the partnership is met. The optimal way for a creditor to pursue a claim is to demand a benefit from the partner, subject to the condition that enforcement against the partnership proves ineffective. The scope of the court's jurisdiction in proceedings to issue an enforcement clause against a partner in a general partnership depends on the content of the judgment.

Bibliografia

Literatura

- Błaszczak Ł., *Instytucja rozszerzonej prawomocności wyroku a przepis art. 778(1) k.p.c.*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2009, nr 10.
- Błaszczak Ł., *Pozycja handlowej spółki osobowej w procesie cywilnym*, Toruń 2006.
- Borowy B. [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, Legalis/el. 2024.
- Broniewicz W., Marciniak A., Kunicki I., *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 2023.
- Drabik M., *Postępowanie w przedmiocie nadania klauzuli wykonalności przeciwko małżonkowi dłużnika*, Warszawa 2016.
- Dumkiewicz M., Matysiak W., Szajkowski A. [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16B: *Prawo spółek osobowych*, red. M. Romanowski, Warszawa 2022.
- Flaga-Gieruszyńska K. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. A. Zieliński, Warszawa 2017.
- Gil I., Gil P., *Postępowanie klauzulowe*, Warszawa 2007.
- Goszczyk M. [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. 1A: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 1–36*, red. A. Opalski, Legalis/el. 2024.
- Grzegorzczak P., *O związaniu współnika spółki jawnej wyrokiem zasądzającym świadczenie wydanym przeciwko spółce*, „Polski Proces Cywilny” 2012, nr 3.
- Herbet A., *Odpowiedzialność współników za zobowiązania handlowych spółek osobowych – zagadnienia materialnoprawne*, „Rejent” 2003, nr 6.
- Jakubecki A., *Zdolność sądowa osobowych spółek handlowych a status ich współników w procesie cywilnym i egzekucji* [w:] *Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Sołtyśkiemu*, red. A. Nowicka, Poznań 2005.
- Kidyba A. [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2025.
- Korzan K., *Czy do egzekucji z majątku wspólnego wystarczy tytuł wydany przeciwko jednemu z małżonków?*, „Rejent” 1996, nr 2.
- Korzan K., *Sądowe postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne*, Warszawa 1986.
- Krajewski J., *Procesowa ochrona praw małżonka przed egzekucją prowadzoną przeciwko jego współmałżonkowi* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa–Wrocław 1967.
- Kruszelnicki F., *Zarys systemu polskiego prawa egzekucyjnego*, Warszawa 1934.
- Litwińska-Werner M. [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 2A: *Prawo spółek handlowych*, red. A. Szumański, Warszawa 2019.
- Marciniak A., *Podstawa egzekucji sądowej z przedmiotu zastawu lub hipoteki*, „Przegląd Egzekucji Sądowej” 2000, nr 5.
- Marciniak A., *Sądowe postępowanie egzekucyjne w sprawach cywilnych*, Warszawa 2023.
- Markiewicz K., *Zasady orzekania w postępowaniu nieprocesowym*, Warszawa 2013.
- Mączyński A., *Nadanie na podstawie art. 778(1) k.p.c. klauzuli wykonalności przeciwko współnikowi ponoszącemu odpowiedzialność bez ograniczenia całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki osobowej*, „Glosa” 2014, nr 1.

- Mądrzak H., *Funkcja i charakter postępowania klauzulowego*, „Acta Universitatis Wratislavenensis” 1976, nr VIII.
- Mądrzak H., *Zakres kognicji sądu w postępowaniu o nadanie klauzuli wykonalności w trybie art. 787 k.p.c.*, „Studia Cywilistyczne” 1975, nr XXV–XXVI.
- Misztal-Konecka J., *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne w sprawach cywilnych*, Warszawa 2019.
- Muliński M. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. J. Jankowski, S. Cieślak, Legalis/el. 2024.
- Muliński M., *Postępowanie o nadanie klauzuli wykonalności krajowemu tytułowi egzekucyjnemu*, Warszawa 2005.
- Naworski J.P. [w:] J.P. Naworski, R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, K. Strzelczyk, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, LEX/el. 2011.
- Olczak-Dąbrowska D. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. T. Szanciło, Legalis/el. 2023.
- Pabis R., *Odpowiedzialność współników za zobowiązania spółki jawnej*, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 16.
- Pietrzkowski H. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Postępowanie egzekucyjne. Artykuły 758–1095[1]*, red. M. Dziurda, T. Ereciński, LEX/el. 2025.
- Pyziół W. [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, A. Witosz, W. Pyziół, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2008, LEX/el.
- Ślawicki P., Ślawicki P., *Postępowanie klauzulowe. Art. 776–795 k.p.c. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Stangret-Smoczyńska A. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, red. J. Gołaczyński, Warszawa 2012.
- Telenga P. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego, t. II: Komentarz do art. 730–1217*, red. A. Jakubecki, Warszawa 2017.
- Turek J., *Postępowanie klauzulowe z art. 787 KPC*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 3.
- Uliasz M. [w:] *System Postępowania Cywilnego, t. 8: Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, Warszawa 2021.
- Walaśik M., *Analogia w prawie cywilnym procesowym*, Warszawa 2013.
- Wengerek E., *Pojęcie, przedmiot i przesłanki postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego* [w:] *Wstęp do systemu prawa procesowego cywilnego*, red. J. Jodłowski, Wrocław–Warszawa 1974.
- Wengerek E., *Przeciwegzekucyjne powództwa dłużnika*, Warszawa 1967.
- Wręczycka K., *Dochodzenie roszczeń od spółki jawnej i jej współników*, „Przegląd Sądowy” 2003, nr 6.
- Zawistowski D. [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, t. IV: Artykuły 730–1088*, red. T. Wiśniewski, LEX/el. 2021.
- Zdanikowski P., *O niektórych konsekwencjach procesowych wydania tytułu egzekucyjnego przeciwko współnikowi spółki jawnej pozwanemu za zobowiązania spółki*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2024, nr 8.
- Zieliński A., *Glosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 1 października 1991 r.*, I Acz 253/91, OSA 1992, nr 6.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. 2024, poz. 18 ze zm.).

Orzecznictwo

- Uchwała SN z dnia 5 stycznia 1999 r., III CZP 54/98, OSNC 1999, nr 6, poz. 105.
- Wyrok SA w Białymstoku z dnia 26 października 2004 r., I ACa 327/04, OSA 2005, nr 8, poz. 32.
- Uchwała SN z dnia 28 lutego 2013 r., III CZP 108/12, OSNC 2013, nr 9, poz. 107.
- Wyrok SA w Gdańsku z dnia 28 marca 2014 r., I ACa 752/13, Legalis nr 992846.
- Wyrok SA w Łodzi z dnia 26 czerwca 2014 r., I ACa 1591/13, Legalis nr 1067316.
- Wyrok SN z dnia 14 kwietnia 2016 r., IV CSK 503/15, LEX nr 2043748.
- Uchwała SN z dnia 18 stycznia 2017 r., III SPZP 2/16, ONSP 2018, nr 4, poz. 55.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 13 lipca 2017 r., I ACa 756/16, Legalis nr 1696312.
- Wyrok SA w Katowicach z dnia 29 października 2018 r., V AGz 630/18, Legalis nr 2027147.
- Wyrok SA w Łodzi z dnia 3 stycznia 2019 r., I ACa 143/18, Legalis nr 1887074.
- Wyrok SA w Poznaniu z dnia 18 lipca 2019 r., I AGa 195/18, Legalis nr 2276904.

dr Kacper Wosiak

ORCID: 0000-0001-9428-0629

kacper.wosiak@uwr.edu.pl;

Katedra Prawa Gospodarczego i Handlowego

Uniwersytet Wrocławski

radca prawny

Zaliczkowa wypłata na udział w majątku pozostałym po likwidacji spółki osobowej – glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 17 stycznia 2022 r., V AGa 57/21

Słowa kluczowe: spółka osobowa; likwidacja; spółka jawna; udział

Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 17 stycznia 2022 r. (V AGa 57/21) stanął na stanowisku, że w spółce osobowej dopuszczalna jest wypłata zaliczek na poczet udziału wspólnika w sumie likwidacyjnej, o ile zostanie poprzedzona jednomyślną uchwałą wspólników oraz ewentualnie osób, które doprowadziły do powołania likwidatora przez sąd. Orzeczenie to stanowi dogodny asumpt do analizy zagadnienia dopuszczalności i warunków wypłat zaliczkowych, a także alokacji kompetencji decyzyjnych w spółce pod tym kątem.

I. Przedmiot i cel glosy

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 17 stycznia 2022 r.¹ porusza ważną dla funkcjonowania spółek osobowych kwestię dopuszczalności i warunków wypłaty zaliczek na udział w majątku pozostałym po likwidacji. Wprawdzie przekonanie o możliwości wypłat zaliczkowych było wyrażane już wcześniej w literaturze²,

więc wyrok nie jest pod tym kątem przełomowy, lecz nie odbiera to mu istotności. Wypowiedzi judykatury dotyczące tego obszaru funkcjonowania spółek osobowych nie są liczne. Ponadto orzeczenie daje asumpt do analizy skomplikowanej kwestii alokacji kompetencji w spółce między wspólników i likwidatorów, w szczególności powołanych w trybie art. 71 § 1 k.s.h.³ Z tych powodów wyrok wart jest komentarza.

Na wstępie glosy dobrze jest przytoczyć obszerniejszy fragment uzasadnienia wyroku,

¹ Wyrok SA w Katowicach z dnia 17 stycznia 2022 r., V AGa 57/21, Legalis nr 2690754.

² J. Lic, *Spółka jawna. Komentarz*, Warszawa 2023, komentarz do art. 82, nb. 36; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 82, nb. 21; M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa

2018, komentarz do art. 82, uw. 1; S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2012, komentarz do art. 82, nb. 13.

³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2024, poz. 18).

w którym Sąd Apelacyjny w Katowicach wyraził swoje stanowisko dotyczące interesującej nas kwestii: „wcześniejsza wypłata środków (...) była możliwa jeszcze przed sporządzeniem bilansu w sytuacji podjęcia jednomyślnej uchwały w tym zakresie przez wspólników oraz osoby mające interes prawny, które spowodowały ustanowienie likwidatora. Zgodnie bowiem z treścią art. 77 § 2 zd. 2 k.s.h. w zw. z art. 89 k.s.h. likwidatorzy ustanowieni przez sąd powinni stosować się do jednomyślnych uchwał powziętych przez wspólników oraz przez osoby mające interes prawny, które spowodowały ich ustanowienie. Ustawa Kodeks spółek handlowych nie wskazuje, kiedy takowa uchwała winna być podejmowana. Wskazówkę w tym względzie stanowi jednakże art. 43 k.s.h. stosowany odpowiednio w stosunkach pomiędzy wspólnikami i osobami mającymi interes prawny, które spowodowały ustanowienie likwidatora. Zgodnie z treścią tego przepisu w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest zgoda wszystkich wspólników, w tym także wspólników wyłączonych od prowadzenia spraw spółki (...) W efekcie do wcześniejszej wypłaty tej sumy przed zakończeniem czynności likwidacyjnych wymagana była zgoda udzielona w formie uchwały”.

Konkluzja, do której doszedł Sąd Apelacyjny w Katowicach, zasługuje na podzielenie. Do częściowej polemiki skłania wykorzystana przez Sąd argumentacja. Sąd nie wypowiedział się też, dlaczego uznaje, że to uchwała wspólników, a nie likwidatorów (art. 76 k.s.h.), jest w tym przedmiocie niezbędna, a to uważam za zagadnienie o pierwszorzędnym znaczeniu. Celem niniejszej glosy jest rekonstrukcja warunków wypłaty zaliczek na udział w majątku pozostałym po likwidacji spółki osobowej. W artykule bronię będzie pogląd, że wypłata zaliczek jest dopuszczalna, o ile znajduje podstawę w umowie spółki lub w uchwale wspólników, oraz że w modelu kodeksowym likwidatorzy nie mogą samodzielnie decydować o takiej wypłacie.

2. Dopuszczalność zaliczkowych wypłat na udział w majątku pozostałym po likwidacji

Oczywistością jest, że uprawnienie do udziału w majątku polikwidacyjnym jest jednym z tzw. majątkowych uprawnień składających się na ogół praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej⁴. Nie wdając się w szczegółową analizę treści tego uprawnienia, wystarczy poprzestać na stwierdzeniu, że w wariancie kodeksowym sprowadza się ono do zwrotu wartości nominalnej udziału kapitałowego oraz – o ile majątek spółki przewyższa sumę udziałów kapitałowych wszystkich wspólników – wypłaty części nadwyżki odpowiadającej proporcji, w jakiej wspólnik uczestniczył w zyskach (art. 82 § 2 k.s.h.). Modelowo wypłata wspólnikom kwot z omawianego tytułu jest jedną z ostatnich czynności w toku likwidacji i poprzedza w zasadzie tylko wystąpienie do sądu rejestrowego z wnioskiem o wykreślenie spółki z rejestru (art. 84 § 1 k.s.h.). Dokonywana jest po spłacie zobowiązań spółki lub zabezpieczeniu odpowiednich kwot na pokrycie zobowiązań niewymagalnych i spornych (art. 82 § 1 k.s.h.).

Brak przepisu dotyczącego wypłat zaliczkowych, podobnie zresztą jak nie ma przepisu dopuszczającego wypłatę zaliczek na poczet udziału w zysku, które są jednak akceptowane, i to nawet wówczas, gdy umowa spółki wprost o nich nie stanowi⁵. W tym kontekście zauważamy, że w literaturze akcentuje się, że cel likwidacji – który zgodnie z art. 68 k.s.h. jest determinantą stosowania w czasie likwidacji przepisów o funkcjonowaniu spółki w zasadniczej fazie jej istnienia – generalnie stoi na przeszkodzie jakimkolwiek wypłatom na rzecz wspólników

⁴ Zamiast wielu: A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. 1A: *Spółki osobowe. Komentarz*. Art. 1–36, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 10, nb. 18.

⁵ Zob. np. A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. 1B: *Spółki osobowe. Komentarz*. Art. 37–150, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 52, nb. 19–20; wyrok SN z dnia 5 marca 2009 r., III CSK 290/08, Legalis nr 244082; wyrok SN z dnia 28 listopada 2019 r., III CSK 286/17, Legalis nr 2254387.

bez uwzględnienia praw wierzycieli⁶. Jest więc pole do dopatrywania się istotnej odmienności w porównaniu do wzmiankowanych zaliczek na poczet zysku w zasadniczej fazie działania spółki. Mimo to doktryna aprobuje taką możliwość⁷, choć panuje przy tym raczej zgoda, że wypłata zaliczek nie może naruszać praw wierzycieli, a zatem że może nastąpić tylko w takiej kwocie, aby pozostały majątek spółki wystarczał na zaspokojenie lub zabezpieczenie wierzycieli⁸.

Pomimo sygnalizowanego już braku bezpośredniego rozstrzygnięcia w przepisach o dopuszczalności zaliczek na poczet udziału w majątku pozostałym po likwidacji zaaprobowanie takiej opcji wpisuje się w paradygmat reżimu majątkowego spółek osobowych. Zauważmy bowiem, że co do zasady ustawodawca nie ogranicza wspólników w wypłatach nawet sum odpowiadających ich udziałom kapitałowym (art. 54 § 1 k.s.h.) i nie uzależnia tego od określonej sytuacji majątkowej czy bilansowej spółki⁹. Osobista odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jest tą gwarancją dla wierzycieli, która pozwala spojrzeć na reżim majątkowy spółki osobowej bardziej elastycznie niż na podobne problemy w spółkach kapitało-

wych¹⁰. Wprawdzie wcześniejsza wypłata sumy polikwidacyjnej na rzecz wspólników – pomimo ich osobistej odpowiedzialności – może w pewnych sytuacjach pogarszać sytuację wierzycieli i utrudniać im dochodzenie roszczeń, to jednak skoro wspólnicy mogą względnie swobodnie wycofywać majątek ze spółki w czasie jej zasadniczego funkcjonowania, nie do końca konsekwentne byłoby wymaganie od nich w fazie likwidacji ścisłego przestrzegania kolejności czynności wynikającej z art. 77 § 1 k.s.h., art. 82 § 2 k.s.h. i art. 84 § 1 k.s.h.¹¹ Do podobnej konkluzji skłania okoliczność, że wspólnicy mogą uzgodnić inny sposób zakończenia działalności spółki również po wystąpieniu przyczyn rozwiązania spółki¹², który przecież siłą rzeczy będzie się sprowadzał do przejścia majątku spółki przez wspólników według ustalonego klucza przed zaspokojeniem wierzycieli. Ścisłe przestrzeganie kolejności czynności likwidacyjnych byłoby natomiast na pewno konieczne, gdyby wykreślenie spółki z rejestru miało być równoznaczne z wygaśnięciem odpowiedzialności wspólników za zobowiązania. Doktryna i orzecznictwo uważają jednak inaczej, tj. że odpowiedzialność wspólników utrzymuje się po wykreśleniu spółki z rejestru¹³, wobec czego

⁶ Zob. np. J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 68, nb. 10; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 68, nb. 9.

⁷ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 36; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 82, nb. 21; M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, uw. 1; S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, nb. 13.

⁸ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 36; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 82, nb. 21; M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, uw. 1; S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 77, nb. 12.

⁹ A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 54, nb. 7–9.

¹⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 52, nb. 19.

¹¹ W wyroku z dnia 23 października 2008 r., V CSK 172/08 („Biuletyn Sądu Najwyższego” 2009 nr 1) SN odrzucił możliwość jakichkolwiek wypłat ze stosunku spółki na rzecz wspólników przed zaspokojeniem wierzycieli w oparciu o następującą argumentację: „Dopuszczenie możliwości wcześniejszego zaspokojenia wspólników mogłoby spowodować, że majątek spółki nie wystarczałby na zaspokojenie innych wierzycieli spółki. Wprawdzie w takim wypadku mogliby oni poszukiwać zaspokojenia z majątku wspólników (art. 22 § 2 w zw. z art. 31 § 1 k.s.h.), ale nie ulega wątpliwości, że pozbawienie ich zaspokojenia z majątku spółki może ograniczyć możliwość ich zaspokojenia lub w ogóle pozbawić zaspokojenia i to w sytuacji, gdy wspólnicy odpowiedzialni za te zobowiązania uzyskaliby zaspokojenie swoich wierzytelności wobec spółki”.

¹² Za taką możliwością np.: M. Tarska [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16: *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2016, s. 303.

¹³ Zob. np. J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 84, nb. 25 i 28; G. Nita-Jagielski [w:] J. Bieniański, M. Bie-

wcześniejsza wypłata środków w czasie likwidacji nie generuje dla wierzycieli większego ryzyka niż swoboda w obchodzeniu się z majątkiem spółki, którą wspólnicy mają przed postawieniem spółki w stan likwidacji.

Z powyższych przyczyn należy w pełni zapobiegać konkluzję o dopuszczalności wypłat zaliczkowych, do której doszedł Sąd Apelacyjny w Katowicach w komentowanym wyroku. Można przy tym pójść nawet dalej. Przytoczone argumenty dają asumpt do wniosku, że nie jest wcale wykluczone, aby zaliczki wypłacać bez pozostawienia w spółce kwot na zaspokojenie lub zabezpieczenie wierzycieli¹⁴.

Z perspektywy przedmiotu niniejszego artykułu jeszcze istotniejsza jest jednak kwestia alokacji kompetencji do wypłacania zaliczek. Większość autorów wypowiadających się pozytywnie o wypłatach zaliczkowych właściwie nie zajmuje stanowiska w odniesieniu do tego problemu i nie wypowiada się o tym, kto ma decydować o takiej wypłacie. Jan Lic natomiast uznaje, że wymaga to uchwały likwidatorów (art. 76 k.s.h.) lub wspólników (art. 77 § 2 k.s.h.)¹⁵. Widoczna jest zatem pewna rozbieżność w porównaniu ze stanowiskiem z komentowanego wyroku, Sąd Apelacyjny w Katowicach przyjął bowiem, że to wyłącznie uchwała wspólników oraz osób, które spowodowały ustanowienie likwidatora (art. 77 § 2 k.s.h.), może być podstawą do zgodnej z prawem wypłaty zaliczek. Jakkolwiek problem nie pojawi się, gdy wszyscy wspólnicy są jednocześnie likwidatorami, to jednak całkiem inaczej będzie, gdy likwidatorami są tylko nie-

którzy wspólnicy lub likwidatorami będą osoby spoza grona wspólników.

3. Wypłata zaliczek a kompetencje likwidatorów

Jak wiadomo, według art. 77 § 1 k.s.h. likwidatorzy powinni zakończyć bieżące interesy spółki, ściągnąć wierzytelności, wypełnić zobowiązania i upłynnić majątek spółki. Nowe interesy mogą być podejmowane tylko w przypadku, gdy jest to niezbędne do ukończenia spraw w toku. W tak zakreślonych granicach likwidatorzy mają prawo do prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania (art. 78 § 1 k.s.h.).

Na początek postawić można pytanie, czy w przytoczonych sformułowaniach mieści się decydowanie o wypłatach na rzecz wspólników. Samoistnie uwaga kieruje się w tym aspekcie do pojęcia „wypełnianie zobowiązań”, którym ustawodawca posłużył się w art. 77 § 1 k.s.h. Doktryna przyjmuje, że obejmuje ono wszystkie zobowiązania spółki, zarówno prywatnoprawne, jak i publicznoprawne, a także zobowiązania wobec wspólników, zarówno ze stosunku spółki, jak i niezwiązane ze stosunkiem spółki¹⁶. W kontekście analizowanego obecnie problemu kluczowe jest, czy chodzi również o zobowiązania spółki do zapłaty udziału w sumie likwidacyjnej (art. 82 § 2 k.s.h.). Z wypowiedzi poszczególnych autorów można wywnioskować, że odpowiedź na tak postawione pytanie powinna być przecząca. Wśród zobowiązań spółki wobec wspólników wymienia się roszczenia z tytułu podziału zysku i wypłaty odsetek od udziałów kapitałowych, które powstały przed otwarciem likwidacji¹⁷. Podział majątku spółki

niak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2024, komentarz do art. 22, nb. 31; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 84, nb. 21; uchwała SN z dnia 4 września 2009 r., III CZP 52/09, „Biuletyn Sądu Najwyższego” 2009, nr 9.

¹⁴ Choć jeśli miałyby to się wiązać z rozdysponowaniem całego majątku, to właściwie należałoby rozważyć, czy będą to nadal zaliczki, czy raczej uzgodnienie innej formy zakończenia działalności spółki (art. 67 § 1 k.s.h.).

¹⁵ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 36.

¹⁶ *Ibidem*, komentarz do art. 77, nb. 14–15; G. Nita-Jagielski [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, nb. 2; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 77, nb. 16–17.

¹⁷ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 9; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 82, nb. 7.

między wspólników jest traktowany jako czynność następcza, odbywająca się zasadniczo po zaspokojeniu wszystkich zobowiązań wymagalnych i niespornych oraz po pozostawieniu kwot potrzebnych na pokrycie zobowiązań niewymagalnych lub spornych¹⁸. Takie założenie ściśle koresponduje z art. 82 § 1 i 2 k.s.h., między wspólników dzieli się bowiem majątek pozostały (art. 82 § 2 k.s.h.), czyli taki, który jest w spółce po spłacie lub zabezpieczeniu zobowiązań (art. 82 § 1 k.s.h.), co oznacza, że samo pojęcie „zobowiązania” nie może obejmować ewentualnych roszczeń wspólników o wypłatę udziału w sumie likwidacyjnej¹⁹. Tym samym można przyjąć, że katalog czynności likwidacyjnych z art. 77 § 1 k.s.h. nie zawiera w sobie samego podziału między wspólników majątku pozostałego po likwidacji.

Nie oznacza to, że likwidatorzy w żadnym stopniu nie uczestniczą w czynności podziału majątku spółki. Przywoływany już kilkakrotnie art. 82 § 2 k.s.h. wskazuje, że po spłacie zobowiązań należy podzielić majątek między wspólników. Przepis nie rozstrzyga, że należy to do zadań likwidatorów, lecz nie ma powodów, aby negować, że to likwidatorzy faktycznie dzielą majątek spółki między wspólników²⁰. Likwi-

datorzy nie kończą pełnienia swoich funkcji po wykonaniu czynności z art. 77 § 1 k.s.h., ponieważ *expressis verbis* ich obowiązkiem jest przygotowanie bilansu zakończenia likwidacji (art. 81 § 1 k.s.h.), zgłoszenie zakończenia likwidacji i złożenie wniosku o wykreślenie spółki z rejestru (art. 84 § 1 k.s.h.). Jako że założeniem jest, że w czasie likwidacji to likwidatorzy zarządzają spółką i prowadzą jej sprawę – a wspólnicy są od tego wyłączeni²¹ – nie ma żadnych powodów, aby uznawać, że podział majątku miałby leżeć poza ich obowiązkami. Ich zadanie sprowadza się w tym aspekcie jednak do czynności wykonawczych (technicznych), a nie decyzyjnych. Likwidatorzy muszą obliczyć, jakie kwoty przypadną każdemu wspólnikowi zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami – które wynikają z art. 82 § 2 k.s.h. lub postanowień umowy spółki – a następnie wypłacić stosowne sumy na rzecz każdego ze wspólników. Nie decydują o tym, komu, ile i kiedy się należy z tytułu udziału w sumie likwidacyjnej. Rozliczenie pomiędzy wspólnikami i spółką jest sprawą, która leży w gestii samych wspólników²². Przekonanie o wykonawczym charakterze kompetencji likwidatorów przebija się w poglądzie – który nie nasuwa żadnych zastrzeżeń – że nie są oni uprawnieni do rozstrzygania sporów między wspólnikami na tle podziału nadwyżki²³.

Zestawmy tę konkluzję z problemem będącym motywem przewodnim niniejszego opracowania, czyli pytaniem, kto decyduje o wypłatach zaliczek. Jak wyżej wskazano, w doktrynie funkcjonuje pogląd, że do wypłaty zaliczek wystarcza uchwała likwidatorów (art. 76 k.s.h.), wydaje się jednak, że nie ma po temu podstaw.

¹⁸ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 19; G. Nita-Jagielski [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, nb. 4; R. Pabis [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 82, nb. 16; S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 77, nb. 12.

¹⁹ Podobnie przyjął SN w wyroku z dnia 23 października 2008 r., V CSK 172/08 („Biuletyn Sądu Najwyższego” 2009 nr 1): „Przez zobowiązania spółki – jako przeciwstawione należnościom przysługującym wspólnikom z nadwyżki, o której mowa [podkr. – K.W.], należy rozumieć zobowiązania spółki wynikające z jej stosunków «zewnątrznych», tj. wobec jej wierzycieli niebędących wspólnikami jak i wierzycieli będących wspólnikami, gdy zobowiązania nie wynikają ze stosunku spółki”.

²⁰ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 41; G. Nita-Jagielski [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, nb. 4.

²¹ A. Witosz, *Kompetencje wspólników prowadzących sprawy spółki i pozycja prawna zarządu w spółkach handlowych w likwidacji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 8, s. 5 i 6.

²² S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 77, nb. 10.

²³ J. Lic, *Spółka jawna...*, komentarz do art. 82, nb. 41; S. Sołtysiński, R. Gawalkiewicz [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych...*, komentarz do art. 82, nb. 14.

Artykuł 82 § 2 k.s.h., który na dobrą sprawę rozszerza kompetencje likwidatorów ponad katalog z art. 77 § 1 k.s.h., powierzając do ich wykonania podział majątku, jednoznacznie przesądza, że momentem, gdy likwidatorzy mają działać w tym aspekcie, jest czas, gdy zobowiązania spółki są już spłacone lub zabezpieczone. Podział majątku nie należy do zasadniczych czynności likwidacyjnych z art. 77 § 1 k.s.h., stąd z perspektywy zadań likwidatorów należy podchodzić do niego ściśle. W tym stanie rzeczy z art. 82 § 2 k.s.h. trudno raczej wyinterpretować, że likwidatorzy mogą równie dobrze wypłacać stosowne kwoty wcześniej.

Taką konkluzję dodatkowo wzmacnia analiza struktury kompetencji w spółkach osobowych. Wprawdzie w spółkach osobowych, inaczej niż w spółkach kapitałowych, ustawodawca nie wyróżnia organów jako wewnątrzorganizacyjnych adresatów kompetencji, jednak w wewnętrznym funkcjonowaniu spółek osobowych zachodzą określone analogie do stosunków istniejących w spółkach kapitałowych²⁴. Możliwa i celowa jest bowiem strukturyzacja poszczególnych kompetencji – które co do zasady skumulowane są w osobach wspólników²⁵ – według ich charakteru i związku z określoną sferą działania spółki. W ten sposób wyróżnia się czynności prowadzenia spraw oraz czynności właścicielskie²⁶. Są to kategorie co do zasady odrębne, stąd czynności zaliczane do właścicielskich nie będą stanowić desygnatu prowadzenia spraw spółki²⁷. Jakkolwiek jednoznaczna delimitacja pojęcia „prowadzenie

spraw” nie jest zadaniem prostym, to dominuje przekonanie, że w jego zakres wchodzić różnorodne akty zarządzania – zarówno w formie czynności faktycznych, jak i prawnych – służące realizacji celów spółki jako przedsiębiorcy, a więc są to w głównej mierze czynności związane z prowadzeniem działalności gospodarczej²⁸. Uważa się, że prowadzenie spraw spółki to także czynności korporacyjne i porządkowe, niezwiązane wprost z kierowaniem przedsiębiorstwem, lecz zapewniające zgodne z prawem i prawidłowe funkcjonowanie spółki jako podmiotu oraz służące zabezpieczeniu praw i interesów spółki, jej wspólników oraz osób trzecich, wśród których wymienia się np. prowadzenie rachunkowości, reprezentowanie spółki wobec sądu rejestrowego, wykonywanie obowiązków związanych z realizacją przez wspólników prawa do informacji czy organizowanie podjęcia przez wspólników uchwał w sprawach właścicielskich²⁹.

Do czynności właścicielskich należy natomiast zatwierdzanie sprawozdań finansowych, podział zysku, gdy umowa spółki odstępuje od modelu automatycznego podziału (art. 52 § 1 k.s.h.), wypłaty zaliczek na poczet zysku, wyrażanie zgody na zbycie przez wspólnika ogółu praw i obowiązków (art. 10 § 2 k.s.h.), zmniejszenie udziału kapitałowego wspólnika (art. 54 § 1 k.s.h.), wyrażanie zgody na podjęcie przez wspólnika działalności konkurencyjnej w stosunku do spółki (art. 56 § 2 k.s.h.), zgoda na przedłużenie działalności spółki (art. 59, art. 64 § 1 k.s.h.), powołanie i odwołanie likwidatorów (art. 70 § 1,

²⁴ A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb 1.

²⁵ *Ibidem*, komentarz do art. 39, nb 1; A. Opalski, A.W. Wiśniewski, *Elementy organizacji osobowych spółek handlowych – przyczynek do analizy podstaw ustroju spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2025 nr 1, s. 4; A. Witosz, *Kompetencje wspólników...*, s. 6.

²⁶ A. Opalski, A.W. Wiśniewski, *Elementy organizacji...*, s. 4; A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw i reprezentacja spółek osobowych*, Warszawa 2013, s. 51.

²⁷ A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb. 2; A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw...*, s. 42–43.

²⁸ P. Drapała, *Zastosowanie instytucji prowadzenia cudzych spraw bez zlecenia w prawie spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 5, s. 25; A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb. 6; S. Sołtysiński, P. Moskwa [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16: *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2016, s. 1073; A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw...*, s. 51; wyrok SN z dnia 11 stycznia 2006 r., III CK 328/05, LEX nr 448044.

²⁹ A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb. 6 i 7.

art. 72 k.s.h.)³⁰. Opisując tę kategorię przy użyciu bardziej ogólnej formuły, można stwierdzić, że odnoszą się one do samej struktury organizacyjnej, jaką jest spółka i tworzący ją członkowie, lecz nie dotyczą bezpośrednio prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej³¹.

W oparciu o taką kategoryzację kompetencji dają się wyróżnić dwa podstawowe gremia decyzyjne w spółkach osobowych, w których kształtowana jest kolektywna wola członków danego gremium przypisywana następnie spółce, tj.:

- gremium odpowiedzialne za zarządzanie spółką, które tworzą wspólnicy wyposażeni w kompetencję do prowadzenia spraw spółki, ewentualnie osoby trzecie, którym powierzono to zadanie;
- gremium właścicielskie, które zawsze tworzą wspólnicy, a uczestnictwo w którym wynika z samego członkostwa w spółce i jest oderwane od uprawnienia do prowadzenia spraw spółki³².

Podjęcie decyzji o wypłacie zaliczki jest sprawą dotyczącą stosunku korporacyjnego między spółką i wspólnikiem. Zawiera w sobie decyzję o rozliczeniach między spółką i wspólnikami oraz – co najmniej w modelu kodeksowym – w zasadzie przyznaje wspólnikowi uprawnienie o charakterze roszczenia, którego wspólnik nie ma z mocy samego art. 82 § 2 k.s.h., a więc bezpośrednio rozstrzyga o elemencie treści stosunku korporacyjnego między wspólnikiem i spółką³³. Jest to sytuacja w dużym stopniu porównywalna do zmniejszenia udziału kapitałowego, o której decydują wszy-

scy wspólnicy (art. 54 § 1 k.s.h.). Trzeba dlatego przyjąć, że jest to czynność właścicielska, a nie czynność prowadzenia spraw. Likwidatorzy powołani są natomiast do prowadzenia spraw i reprezentacji spółki (art. 78 § 1 k.s.h.) i nie może ulegać wątpliwości, że stanowią gremium zarządzające spółką w fazie likwidacji.

Powyższe argumenty prowadzą do wniosku, że likwidatorzy – o ile nie są nimi wszyscy wspólnicy – nie mogą decydować o wypłacie zaliczek na poczet udziału w sumie likwidacyjnej. Jeżeli w spółce obowiązuje wariant kodeksowy, wypłata zaliczek wymaga jednomyślnej uchwały wspólników. Pod tym kątem należy więc również zgodzić się z konkluzją, do której doszedł Sąd Apelacyjny w Katowicach w komentowanym wyroku.

Na koniec można dodać, że jak najbardziej możliwe wydaje się przekazanie likwidatorom uprawnienia do decydowania o wypłatach zaliczek, lecz wymaga to odpowiedniego postanowienia w umowie spółki. W doktrynie podaje się zresztą, że niektóre z tzw. czynności właścicielskich mogą być przeniesione na gremium prowadzące sprawy spółki³⁴. Do rozważenia jest jednak kwestia granic swobody umów pod tym kątem. Jakkolwiek powyżej wskazywano, że wspólnicy w zasadzie powinni móc wypłacić sobie w formie zaliczek majątek spółki nawet przed zaspokojeniem wierzycieli, to nie sądzę, aby właściwe było powierzenie tak daleko idącej kompetencji samym likwidatorom. Rozdysponowanie majątku spółki w ten sposób może wikłać wspólników w potrzebę uruchomienia ich odpowiedzialności osobistej oraz późniejsze rozliczenia regresowe – gdy wierzyciele wystąpią o zapłatę do niektórych tylko wspólników – które mogą okazać się nieskuteczne, jeśli pozostali wspólnicy nie mają wystarczającego majątku lub są istotnie zadłużeni, czego można uniknąć, przeprowadzając likwidację zgodnie z modelem z art. 77 § 1 i art. 82 § 1 i 2 k.s.h. Z tego powodu wydaje się, że jeżeli kompetencja do decydowania o wypłatach zaliczek ma być przyznana likwidatorom,

³⁰ Zob. *ibidem*, nb. 2; A. Opalski, A.W. Wiśniewski, *Elementy organizacji...*, s. 10; A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw...*, s. 45.

³¹ A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw...*, s. 43–44.

³² A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb. 1–2; A. Opalski, A.W. Wiśniewski, *Elementy organizacji...*, s. 5–6.

³³ Rozstrzyganie o prawach wspólników zaliczają do czynności właścicielskich np.: A. Opalski [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024, komentarz do art. 38, nb. 6; A.J. Witosz, *Prowadzenie spraw...*, s. 46.

³⁴ A. Opalski, A.W. Wiśniewski, *Elementy organizacji...*, s. 11.

to granicą dla swobody umów (art. 353¹ k.c.³⁵) jest pozostawienie w spółce sum potrzebnych do zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli (argument z art. 82 § 2 k.s.h.).

Podsumowanie

Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 17 stycznia 2022 r. zasadnie stanął na stanowisku, że w spółce osobowej dopuszczalna

jest wypłata zaliczek na poczet udziału wspólnika w sumie likwidacyjnej. W pełni podzielić trzeba też konkluzję, że decyzję w kwestii takiej wypłaty podejmują wspólnicy. Przeprowadzona analiza potwierdziła, że w modelu kodeksowym likwidatorzy nie mogą samodzielnie decydować o wypłatach zaliczek, ponieważ należy to do tzw. czynności właścicielskich, a sam udział likwidatorów w podziale majątku spółki ma wymiar jedynie wykonawczy (art. 82 § 2 k.s.h.). Nie ma jednak przeciwwskazań, aby kompetencję w tym przedmiocie przekazać likwidatorom w umowie spółki.

³⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061).

Abstract

Advance payment for the share in residual assets of a partnership – commentary on the judgement of Appellate Court in Katowice of 17 January 2022, V AGa 57/21

Keywords: *partnership; liquidation; general partnership; share*

In the judgment of 17 January 2022 (V AGa 57/21), the Appellate court of Katowice held that a partner in a commercial partnership may receive an advance payment for its right to participate in residual assets of a partnership provided that such a payment was authorized by an unanimous resolution of partners or of also persons who caused the judicial appointment of liquidators. The problem of allocation of competences in this regard has not been discussed thoroughly so far by the legal scholars.

Bibliografia

- Drapała P., *Zastosowanie instytucji prowadzenia cudzych spraw bez zlecenia w prawie spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 5.
- Lic J., *Spółka jawna. Komentarz*, Warszawa 2023.
- Nita-Jagielski G. [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Opalski A. [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IA: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 1–36*, red. A. Opalski, Warszawa 2024.
- Opalski A. [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024.
- Opalski A., Wiśniewski A.W., *Elementy organizacji osobowych spółek handlowych – przyczynek do analizy podstaw ustroju spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2025, nr 1.
- Pabis R. [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. IB: *Spółki osobowe. Komentarz. Art. 37–150*, red. A. Opalski, Warszawa 2024.
- Rodzinkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Sołtyński S., Gawalkiewicz R. [w:] S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2012.
- Sołtyński S., Moskwa P. [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16: *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2016.

Tarska M. [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 16: *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2016

Witosz A., *Kompetencje wspólników prowadzących sprawy spółki i pozycja prawna zarządu w spółkach handlowych w likwidacji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 8.

Witosz A.J., *Prowadzenie spraw i reprezentacja spółek osobowych*, Warszawa 2013.

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2024, poz. 18).

Orzecznictwo

Wyrok SN z dnia 11 stycznia 2006 r., III CK 328/05, LEX nr 448044.

Wyrok SN z dnia 23 października 2008 r., V CSK 172/08, „Biuletyn Sądu Najwyższego” 2009 nr 1.

Wyrok SN z dnia 5 marca 2009 r., III CSK 290/08, Legalis nr 244082.

Uchwała SN z dnia 4 września 2009 r., III CZP 52/09, „Biuletyn Sądu Najwyższego” 2009, nr 9.

Wyrok SN z dnia 28 listopada 2019 r., III CSK 286/17, Legalis nr 2254387.

Wyrok SA w Katowicach z dnia 17 stycznia 2022 r., V AGa 57/21, Legalis nr 2690754.

dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

ORCID 0000-0002-9250-5748

mmunnich@kul.pl

Katedra Finansów i Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

„Opieka naprzemienna” jako negatywna przesłanka preferencyjnego rozliczenia osoby samotnie wychowującej dziecko – glosa częściowo aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2024 r., II FSK 182/24

Słowa kluczowe: *opieka naprzemienna; osoba samotnie wychowująca dzieci; iloraz małżeński; wykładnia prawa*

Tytułowe pojęcie, jakim jest „opieka naprzemienna”, stanowi jedną z przesłanek wykluczających prawo rodzica lub opiekuna prawnego do skorzystania z preferencyjnego sposobu rozliczenia podatku przy zastosowaniu tzw. ilorazu małżeńskiego w formie wspólnego rozliczenia z dzieckiem. Pomimo że w samej tezie głosowanego wyroku pojęcie to nie występuje, to w uzasadnieniu do wyroku Naczelny Sąd Administracyjny dokonał niezwykle szczegółowej analizy normatywnej zakresu znaczeniowego tego wyrażenia z uwzględnieniem szerokiego kontekstu prawnego i pozaprawnego. Wskazał też kierunkowe dyrektywy wykładni prawa tego pojęcia, które autorka niniejszej glosy podziela jedynie częściowo.

Wprowadzenie

Głosawany wyrok dotyczy jednej z najstarszych preferencji podatkowych, funkcjonującej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) od 1993 r.¹

Konstrukcja normatywna ulgi na przestrzeni ponad 20 lat poddawana była licznym zmianom, które generalnie rzecz ujmując, były pozytywne dla podatników, gdyż poszerzały możliwości korzystania z niej i z tych też względów

¹ Ulga została dodana do u.p.d.o.f. przez art. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 1993, nr 28 poz. 127) i dodanie do art. 6 nowych ust. 4–7. W trakcie prac legislacyjnych w Sejmie podnoszono, że brak możliwości łącznego rozliczenia z dzieckiem przez samotnie

je wychowującego rodzica bądź opiekuna prawnego dyskryminuje rodziny niepełne. Zob. W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – rodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999, s. 62–63; R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 144–145.

nie budziły poważniejszych kontrowersji². Z upływem czasu zaczęły się pojawiać jednak coraz poważniejsze rozbieżności interpretacyjne pomiędzy stanowiskami prezentowanymi przez organy podatkowe a sądową wykładnią prawa. Zapoczątkował je precedensowy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r., w którym uznał on, że w sytuacji, gdy rozwiedzeni rodzice na przemian wychowują wspólne dzieci, każdemu z nich przysługuje prawo opodatkowania swoich dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci³. Zdaniem judykatury wykładnia taka była w pełni zgodna z ówczesnym literalnym brzmieniem art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., które zostało wprowadzone nowelizacją z dnia 25 listopada 2010 r.⁴ W ocenie organów podatkowych stano-

wisko sądów wyrażone zarówno w powołanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2017 r., jak i w wielu kolejnych nie było zbieżne z intencją ustawodawcy⁵ oraz orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 2011 r., powołując się na liczne orzeczenia sądów administracyjnych, uznał, że przez osobę samotnie wychowującą dziecko rozumieć należy wychowywanie bez udziału drugiego rodzica. Osobą samotnie wychowującą dziecko nie jest bowiem rodzic, który naprzemiennie z drugim rodzicem sprawuje zgodną opiekę nad dzieckiem. W takim przypadku nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka, lecz o zaangażowaniu w proces wychowawczy obojga rodziców⁶.

Przedstawione *status quo* diametralnie zmieniła nowelizacja omawianej preferencji zaproponowana przy okazji reformy podatkowej określonej mianem „Polskiego Ładu” w 2021 r. W pierwszej fazie zmian przepisów u.p.d.o.f. rozwiązanie to zostało zupełnie zlikwidowane i zastąpione nową konstrukcją⁷. Zgodnie z treścią dodanych przepisów samotny rodzic lub opiekun prawny mógł odliczyć od podatku obliczonego zgodnie z unormowaną w art. 27 u.p.d.o.f. skalą progresywną kwotę w maksymalnej wysokości 1500 zł na dziecko⁸. Zaproponowana ulga

² Przykładem nowelizacji omawianych przepisów korzystnej dla podatników była zmiana wywołana orzeczeniem TK, który uznał, że treść ówczesnych przepisów jest niezgodna z Konstytucją RP, w myśl uchylonych postanowień z metody rozliczenia z dzieckiem mogli bowiem korzystać wyłącznie rodzice lub opiekunowie prawni osiągających miesięczny dochód w wysokości nieprzekraczającej 2,5 mln starych zł. Trybunał uznał, że takie zróżnicowanie uzależniające prawo do ulgi od cenzusu dochodów narusza konstytucyjną zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej. Zob. orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994 r., K 10/93, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492. Kolejne nowelizacje poszerzały też warunki odnoszące się do dzieci, z którymi osoby samotnie je wychowujące mogły się rozliczać. Zob. szerzej: W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy...*, s. 63–64.

³ Zob. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, CBOSA. Stanowisko to Sąd powtórzył w innych orzeczeniach. Por. wyrok z dnia 16 lutego 2018 r., I SA/Wr 1234/17; wyrok z dnia 28 sierpnia 2019 r., I SA/Po 347/19; wyrok z dnia 12 września 2019 r., III SA/Wa 2835/16; wyrok z 20 maja 2020 r., II FSK 383/20. Wyroki dostępne w CBOSA. Zob. też aprobującą to stanowisko glosę: E. Drozdowski, *Preferencyjne opodatkowanie rodzica samotnie wychowującego dziecko w ramach opieki naprzemiennnej. Głosa do wyroku WSA z dnia 16 lutego 2018 r. I SA/Wr 1234/17*, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2020, nr 6, poz. 55, s. 156–169.

⁴ Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby

fizyczne (Dz.U. 2010, nr 226 poz. 1478). Zob. szerzej: M. Münnich, *Konstytucyjne i teoretyczno-prawne problemy dotyczące dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych normujących zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci*, „Prawo i Więź” 2023, nr 1, s. 292–293.

⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Sejm RP VI kadencji, druk nr 3366, s. 15–16. Zob. też interpretację indywidualną DKIS z dnia 28 czerwca 2021 r., 0113-KDIP2-2.4011.346.2021.2.SR.

⁶ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., SK 62/08, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492.

⁷ Zob. art. 27ea ust. 1 u.p.d.o.f. (uchylony).

⁸ Zob. art. 1 pkt 49 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021, poz. 2105 ze zm.).

spotkała się z ogromną krytyką ze strony podatników, których argumentację poparł Rzecznik Praw Obywatelskich. W związku z zaistniałą sytuacją Ministerstwo Finansów przygotowało kolejną nowelizację, uchylając jednocześnie przywołaną wyżej ulgę od podatku⁹.

Skutkiem kolejnej zmiany u.p.d.o.f. dokonanej w połowie 2022 r. jest obowiązująca obecnie wersja przywróconej ulgi, pozwalająca na wspólne rozliczenie samotnego rodzica lub opiekuna prawnego z dzieckiem w oparciu o tzw. iloraz małżeński. Znowelizowane przepisy od samego początku wywołują krytykę interpretatorów. Dotyczy ona z jednej strony niejasnego sformułowania ich treści, a z drugiej ewidentnego ograniczenia dostępu do ulgi znacznej grupie samotnych rodziców i opiekunów prawnych dzieci.

Jednym z problematycznych wyrażeń będących jednocześnie jedną z przesłanek wykluczających prawo do ulgi jest tytułowa „opieka naprzemienna”. Pomimo że w samej tezie wyroku pojęcie to nie występuje, to w uzasadnieniu do wyroku sąd dokonał analizy normatywnej zakresu znaczeniowego tego wyrażenia i wskazał kierunkowe dyrektywy wykładni prawa tego wyrażenia. W przekonaniu autorki niniejszej glosy niestety tylko część z nich jest prawidłowa.

I. Stan faktyczny

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2024 r. jest konsekwencją zaskarżenia orzeczenia wydanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2023 r. (I SA/Kr 570/23) w sprawie ze skargi W.J. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 27 kwietnia 2023 r. (nr 0114-KDIP3-2.4011.204.2023.2.MJ) w przedmiocie u.p.d.o.f. Stan prawny, w związku z którym wydane zostało komentowane orzeczenie, dotyczył następującego zdarzenia. Podatnik złożył do Dyrektora KIS wniosek o wydanie

interpretacji indywidualnej, gdyż powziął wątpliwości co do tego, czy posiada on status osoby samotnie wychowującej dziecko w świetle treści art. 6 ust. 4c u.p.d.o.f. i czy nabył w związku z tym prawo do opodatkowania swoich dochodów w sposób, o którym mowa w art. 6 ust. 4d tejże ustawy. We wniosku podatnik wyjaśnił, że posiada status rozwodnika, zasądzono od niego na rzecz matki dziecka alimenty bez orzekania o kontaktach ojca z dzieckiem, któremu określono miejsce zamieszkania przy matce. Wnioskodawca dodał w odpowiedzi na wezwanie Dyrektora KIS, że nie pobiera świadczenia wychowawczego (tzw. 500+), które to świadczenie pobiera wyłącznie była żona skarżącego (matka jego dziecka). Nie zostało nadto zawarte pomiędzy rodzicami dziecka porozumienie dotyczące sposobu korzystania z tzw. ulgi na dziecko, z której skarżący nie korzysta. Przedstawiając stan faktyczny, skarżący wskazał również m.in., że opieka nad synem sprawowana jest w oparciu o stosowne porozumienie wychowawcze, które jest modyfikowane w zależności od potrzeb dziecka. W czasie, gdy nad synem opiekę sprawuje skarżący, zajmuje się on samodzielnie wychowywaniem syna i zabezpiecza jego potrzeby bytowe, zdrowotne i edukacyjne. W ocenie prawnej swojego stanowiska podatnik uznał, że nabył prawo do rozliczenia swego dochodów wraz z synem za rok 2022 i lata następne (w przypadku braku zmiany stanu prawnego) zgodnie z art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f. jako rodzic samotnie wychowujący syna (małoletnie dziecko).

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem w sytuacji, gdy podatnik i jego była żona uczestniczą w wychowywaniu syna naprzemiennie, nie można przyjąć, że którekolwiek z rodziców jest osobą samotnie wychowującą dzieci w rozumieniu przepisów art. 6 ust. 4c, 4d, 4f oraz 8 u.p.d.o.f. W konsekwencji żadnemu z rodziców nie przysługuje prawo do preferencyjnego rozliczenia dochodów przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci. W związku z powyższym wnioskodawca złożył skargę na interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

⁹ Zob. szerzej: M. Münnich, *Konstytucyjne i teoretyczno-prawne problemy...*, s. 276–278.

Sąd I instancji uchylił wydaną dla skarżącego interpretację, gdyż stwierdził, że wykładnia przepisów art. 6 ust. 4c, 4d i 4f u.p.d.o.f. (językowa, uzupełniona wynikami wykładni funkcjonalnej i systemowej, również na tle historycznym) prowadzi do wniosku, że skarżący posiada od 1 stycznia 2022 r. status osoby samotnie wychowującej dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 4c ustawy, a także spełnia przesłanki do preferencyjnego opodatkowania jego dochodów w sposób przewidziany w art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f. Ponadto sąd podniósł, że skoro skarżący nie pobiera świadczenia (tzw. 500+), o którym mowa w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f., to przepis ten i wynikające z niego ograniczenia nie znajdują zastosowania wobec skarżącego.

Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zakwestionował Dyrektor KIS i złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Organ podatkowy postawił zaskarżonemu wyrokowi Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zarzut naruszenia prawa materialnego, czyli treści art. 145 § 1 pkt 1 lit. a oraz art. 146 p.p.s.a. poprzez błędną wykładnię przepisów art. 6 ust. 4c pkt 1 oraz ust. 4f u.p.d.o.f. (w wersji Dz.U. 2021, poz. 1128 ze zm.), czyli w brzmieniu mającym zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 r., skutkującą uznaniem przez WSA, iż za osobę samotnie wychowującą dziecko można uznać też rodzica, który wychowuje dziecko przy wszechstronnym zaangażowaniu drugiego z rodziców przybierającym postać opieki naprzemiennnej, gdy tymczasem – zdaniem organu – przepisy te należy rozumieć w ten sposób, że pomimo tego, iż sąd powszechny nie orzekł formalnie o ustanowieniu opieki naprzemiennnej, to nie można uznać żadnego z rodziców za osobę samotnie wychowującą dziecko, jeżeli – jak wynika to z opisu sprawy – nad dzieckiem jest faktycznie sprawowana opieka naprzemienna.

W odpowiedzi na skargę Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku uznał, że skargę kasacyjną należy oddalić, a w uzasadnieniu wyroku ograniczył się do oceny podniesionych w niej zarzutów. W ocenie Sądu organ

podatkowy błędnie przyjął, że skarżący jako rozwodnik sprawujący samodzielnie opiekę nad małoletnim synem i zaspokajający wszelkie potrzeby dziecka bez wsparcia drugiego rodzica (rozwiedzeni rodzice nie mieszkają wspólnie oraz wychowują dziecko w innym miejscu i czasie, czyli odrębnie) nie posiada statusu osoby samotnie wychowującej dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 4c ustawy podatkowej. Ponadto według Naczelnego Sądu Administracyjnego organ podatkowy błędnie przyjął, że faktycznie sprawowana nad małoletnim dzieckiem naprzemienna opieka (zakładając, że miała miejsce) przez jego rozwiedzionych rodziców wypełnia przesłanki przewidziane w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f., wyłączające możliwość zastosowania art. 6 ust. 4d tejże ustawy zarówno przez skarżącego, jak i jego byłą żonę, którzy jakoby nie posiadali statusu osób samotnie wychowujących dzieci (dziecko).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego budząca problemy interpretacyjne przesłanka „opieki naprzemiennnej” sprawowanej przez rodziców małoletniego dziecka jest niewystarczająca do pozbawienia ich prawa do zastosowania ulgi w postaci ilorazu małżeńskiego unormowanego w art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f., treść powołanych przepisów jest bowiem następująca: „Sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 4d, nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 roku o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. 2022, poz. 1577 i 2140)”.

Kierując się dyrektywami językowymi wykładni prawa, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wskazane w powołanych przepisach ograniczenie prawa do ulgi należy rozumieć jako przewidziane wyłącznie dla tych rodziców (opiekunów), którzy wychowują dziecko (dzieci), pozostając ze sobą w takich relacjach, które umożliwiają im stałe porozumiewanie się

oraz bezkonfliktowe uzgadnianie stanowisk we wszystkich kwestiach, które mieszczą się w pojęciu „wychowywanie dziecka”, a także wprowadzają równy (uzgodniony przez rodziców) podział obowiązków związanych z wychowywaniem dziecka. Tylko w taki sposób można przyjąć (na zasadzie wyjątku), że rodzice lub opiekunowie wychowują dziecko wspólnie pomimo rozstania (oddzielnego zamieszkiwania).

2. Ocena orzeczenia

Dokonując oceny glosowanego wyroku w odniesieniu do tytułowego wyrażenia „opieka naprzemienna” stanowiącego negatywną przesłankę prawa samotnego rodzica do wspólnego rozliczenia się z dzieckiem, podkreślić na wstępie należy, że Trybunał Konstytucyjny w 2004 r. potwierdził, iż konstrukcja tzw. ilorazu małżeńskiego stanowi rodzaj ulgi będącej wyjątkiem od zasady indywidualnego opodatkowania. Trybunał stwierdził także, że uprawnienie to jest zgodne z Konstytucją RP¹⁰. Uznanie szczególnej formy rozliczenia podatku za formę ulgi determinuje zasady wykładni prawa. W przypadku, gdy w danych przepisach podatkowych unormowane jest rozwiązanie o charakterze preferencyjnym, stanowiące wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji RP¹¹, bez względu na dobór dyrektyw interpretacyjnych nie wolno dokonywać wykładni rozszerzającej¹².

¹⁰ Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., K 8/03, Dz.U. nr 109, poz. 1163.

¹¹ Zob. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).

¹² Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym, i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Zwolnienia i ulgi podatkowe będące wyłomem w zasadzie powszechności i równości opodatkowania nie mogą być poddawane wykładni rozszerzającej. Zob. *Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Problematyka ochrony praw lokatorów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod rządami Konstytucji*

W tym względzie uznać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny słusznie wskazał, iż w celu prawidłowego odkodowania normy prawnej wynikającej z omawianych przepisów zgodnie z regułami wykładni prawa w pierwszej kolejności sięgnąć należy do dyrektyw wykładni językowej¹³. Dopiero w sytuacji, gdy wynik zastosowanych dyrektyw językowych wzbudza wątpliwości, lub w celu wzmocnienia owego wyniku należy sięgnąć po pozajęzykowe dyrektywy interpretacyjne wykładni systemowej lub/i funkcjonalnej¹⁴. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że w prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje zasadnicze oparcie w art. 217 Konstytucji RP, w myśl którego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zgodnie z zasadą określoności powyższe elementy powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny, przejrzysty i jasny. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować, a nakaz określono-

tucji z 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2003, s. 50. Zob. też: wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r., I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.

¹³ O prymacie wykładni językowej nad innymi rodzajami wykładni w prawie podatkowym wypowiedział się m.in. NSA w wyroku z dnia 26 października 2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462. Zob. też: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 67 i n.

¹⁴ Podobnie zob. postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, „Biuletyn SN” 2007, nr 5, poz. 18 oraz postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07, SIP LEX nr 531916; wyroki NSA: z 19 dnia listopada 2008 r., FSK 976/08 <https://www.inforlex.pl/dok/tresc,NSA.2009.001.100150795>, Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2009 r., sygn-II-FSK-976-08, <https://www.inforlex.pl/dok/tresc,NSA.2009.001.100150795>, Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, LEX nr 595749; z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, LEX nr 595821; uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11, ONSAiWSA 2012, nr 4, poz. 61 oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n.; L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 74.

ści jest szczególnie istotny w prawie danio-
wym¹⁵.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego użytego w treści art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. pojęcia „opieka” – i do tego „naprzemienna” – nie można utożsamiać z procesem wychowawczym, który nie odnosi się wyłącznie do sprawowania bieżącej pieczy nad dzieckiem. O opiece naprzemienną w sensie prawnym można mówić w sytuacji, gdy w wyroku czy postanowieniu sądu dotyczącym władzy rodzicielskiej nad dzieckiem rozstrzygnięto o sposobie wspólnego wykonywania władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem¹⁶. W związku z tym, że w odniesieniu do pojęcia „opieka naprzemienna” ustawodawca odstąpił od wprowadzenia definicji legalnej, można o niej mówić, choćby nie zostało to sformułowanie użyte w rozstrzygnięciu sądu¹⁷¹⁸. Sąd słusznie zatem w oparciu o dyrektywy językowe uznał, że sprawowanie opieki nad dzie-

ckiem w formie opieki naprzemienną należy rozumieć jako przeciwieństwo zwrotu „samotne wychowywanie” dziecka. Naczelný Sąd Administracyjny szczegółowo odniósł się do sformułowania „faktyczna opieka naprzemienna”, w uzasadnieniu wyraźnie finalnie podkreślił, że w treści omawianych przepisów takiego wyrażenia nie ma. Wspomniany brak definicji pojęcia „opieka naprzemienna” powoduje problemy interpretacyjne nie tylko na gruncie prawa podatkowego, ale również w toku stosowania ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci¹⁹. Być może Dyrektor KIS, wydając interpretację, kierował się orzecznictwem sądów administracyjnych dotyczącym kwestii przyznawania świadczenia wychowawczego rodzicowi faktycznie sprawującemu opiekę naprzemienną nad dzieckiem, o której nie orzekł sąd rodzinny. W jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku podniósł, że „organy orzekające w sprawie winny same dokonać oceny, czy sprawowana opieka nad dziećmi w wyniku orzeczenia sądu ustalającego wzajemne stosunki w zakresie wychowania dzieci przez rodziców, stanowią wystarczającą podstawę do rozważenia zaistnienia opieki naprzemienną, poprzez ustalenie faktycznego zakresu tej opieki wykonywanej przez rodziców w czasie przebywania dzieci u każdego z nich”²⁰. Zaznaczyć należy, że funkcjonuje dokładnie przeciwna linia orzecznicza, w myśl której pozostawianie dziecka pod naprzemienną opieką obojga rodziców nie jest kwestią mogącą podlegać interpretacji stron lub organu prowadzącego dane postępowanie administracyjne, a fakt ten musi wynikać wprost z orzeczenia sądu²¹.

¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.

¹⁶ NSA w tym miejscu powołał się na powszechnie cytowane uzasadnienie wyroku WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2019 r., II SA/Po 1059/18, LEX nr 2645004, w którym sąd jednoznacznie wskazał, że zasadą jest uznawanie danego dziecka za członka jednej rodziny, a tylko wyjątkowo można zaliczyć dziecko jednocześnie do członków rodzin obojga rodziców. Wyjątek ten następuje w przypadku, gdy zgodnie z orzeczeniem sądu dziecko jest pod opieką naprzemienną rodziców żyjących w rozłączeniu.

¹⁷ Zob. M.Z. Sondej, *Orzeczenie sądu o sprawowaniu opieki naprzemienną, jako podstawa do wypłaty świadczenia wychowawczego na rzecz rodzica sprawującego taką opiekę*, LEX 2028.

¹⁸ Ustawodawca pomimo kilku zmian ustawy z 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci nie dokonał jednak nowelizacji Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego i nie wprowadził doń instytucji opieki naprzemienną, co obligowałoby sąd rodzinny i opiekuńczy do rozstrzygania wprost o opiece naprzemienną rodziców rozwiedzionych, będących w separacji czy pozostających w rozłączeniu. Skoro jak wskazano wcześniej, sąd rodzinny i opiekuńczy nie ma podstaw, by *expressis verbis* posługiwać się terminem „opieka naprzemienna”, rolą organu administracji publicznej jest weryfikacja orzeczeń sądu powszechnego pod kątem spełnienia przesłanki opieki naprzemienną. Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 marca 2018 r., II SA/Łd 180/2018, LEX nr 2471447.

¹⁹ Zob. szerzej: M.Z. Sondej, *Orzeczenie sądu...*

²⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2017 r., II SA/Bk 456/17, LEX nr 2364348. Podobnie zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2017 r., IV SA/Po 753/17, LEX nr 2414255 oraz wyroki NSA: z dnia 24 listopada 2017 r., I OSK 985/17, LEX nr 2452249; z dnia 14 grudnia 2017 r., I OSK 1378/17, LEX nr 2461331.

²¹ Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 kwietnia 2018 r., II SA/Rz 196/18, LEX nr 2485855; wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2018 r., II SA/

W związku z tym, że Dyrektor KIS nie przedstawił żadnych rozważań dotyczących zakresu znaczeniowego ani w odniesieniu do użytego w przepisach wyrażenia „opieka naprzemienna”, ani tym bardziej niewystępującego w ustawie pojęcia „faktyczna opieka naprzemienna”, podzielić należy wszystkie krytyczne uwagi Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące używania w toku stosowania prawa przez organ podatkowy pojęcia „faktyczna opieka naprzemienna” w kontekście ograniczającym prawo do ulgi dla osoby samotnie wychowującej dziecko. Zastosowanie tego wyrażenia jest całkowicie nieuzasadnione i wadliwe również w świetle wykładni systemowej, którą należy stosować dla całego zakresu sformułowania użytego w omawianej części wykładanego przepisu, który brzmi: „w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwojgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. 2022, poz. 1577 i 2140)”.

Naczelny Sąd Administracyjny, kierując się dyrektywami wykładni językowej, wskazał, że z powołanej treści przepisów należy wywieść nie jedną, ale dwie łączne negatywne przesłanki uniemożliwiające samotnym rodzicom skorzystanie z ilorazu małżeńskiego. Pierwsza dotyczy sytuacji, w której dziecko jest pod prawnie ustanowioną, jak to wyżej wskazano, „opieką naprzemienną”. Druga zaś odnosi się do ustalenia (w czasie dokonanym) na rzecz „obydwojga rodziców” stosownego świadczenia wychowawczego (tzw. „500+”, a od 1 stycznia 2024 r. tzw. 800+). W ocenie Sądu użycie przez ustawodawcę czasu dokonanego oznacza, że niewystarczające jest nabycie przez obydwoje rodziców samego prawa do tego świadczenia²². W głosowanym orzeczeniu Sąd podkreślił zatem, że ustanowienie opieki naprzemiennej jest

przesłanką niezbędną do wydania rozstrzygnięcia przez właściwy organ w zakresie ustalenia świadczenia wychowawczego obydwojgu rodzicom zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy o pomocy (w brzmieniu obowiązującym od 1 sierpnia 2017 r.), przepis ten bowiem stanowi, że „w przypadku gdy dziecko, zgodnie z orzeczeniem sądu, jest pod opieką naprzemienną obydwojga rodziców rozwiedzionych, żyjących w separacji lub żyjących w rozłączeniu sprawowaną w porównywalnych i powtarzających się okresach, kwotę świadczenia wychowawczego ustala się każdemu z rodziców w wysokości połowy kwoty przysługującego za dany miesiąc świadczenia wychowawczego”. Reasumując, Sąd uznał, że warunkiem koniecznym do zastosowania ograniczenia przewidzianego w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. (kwestią prejudycjalną) jest zatem wydanie stosownego orzeczenia przez sąd powszechny w przedmiocie opieki naprzemiennej. Tym samym Sąd stwierdził, że faktyczne sprawowanie tej opieki jest istotne wyłącznie dla przyznania świadczenia wychowawczego, a nie dla ograniczenia prawa do tzw. ulgi dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku argumenty potwierdzające, że wyłącznie „opieka naprzemienna” ustalona sądownie stanowi pierwszą negatywną przesłankę uniemożliwiającą samotnemu rodzicowi wspólne rozliczenie się z dzieckiem, są w pełni zasadne i potrzebne. W kontekście tej kwestii wyrok ma niewątpliwie ważne znaczenie nie tylko w odniesieniu do wyjściowego stanu faktycznego. Organy podatkowe często bowiem negują prawo do omawianej preferencji samotnym rodzicom także w sytuacji faktycznego, a nie prawnego podziału obowiązków wychowawczych²³. Z tych względów orzeczenie stanowi przypomnienie i wezwanie skierowane do Dyrektora KIS do zachowywania staranności i rzetelności w ana-

Ld 224/2018, LEX nr 2493451; wyrok NSA z dnia 24 maja 2018 r., I OSK 2997/17, LEX nr 2496736.

²² Przeciwnie stanowisko w tym zakresie prezentuje interpretacja indywidualna DKIS z dnia 6 sierpnia 2024 r., 0112-KDŚL1-2.4011.360.2024.2.PR.

²³ Problemem dodatkowym jest wspomniane niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych w odniesieniu do zakresu znaczeniowego pojęcia „opieka naprzemienna”.

lizowaniu stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych przedstawianych przez zainteresowanych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących potwierdzania statusu osoby samotnie wychowującej dzieci.

Poważne wątpliwości interpretacyjne w kontekście wykładni prokonstytucyjnej budzi jednak stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w odniesieniu do drugiej przesłanki ściśle normatywnie powiązanej z wykonywaniem opieki naprzemienną, czyli ustalenia pomocy finansowej w formie 800+, NSA uznał bowiem, że warunkiem *sine qua non* „skuteczności” owej przesłanki jest faktyczne zastosowanie przepisów ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci przez właściwe organy, a nie sama możliwość prawna ustalenia i pobierania świadczenia wychowawczego w pełnej wysokości przez jednego z rodziców. Innymi słowy, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rodzice, którzy wykonują prawnie uregulowaną opiekę naprzemienną, a nie złożyli wniosku o udzielenie im pomocy finansowej w formie wypłaty miesięcznej kwoty 800+ (w częściach równych lub tylko jednemu z nich na podstawie porozumienia), mają (każde z nich) status osoby samotnie wychowującej dzieci. Pogląd, że samo ustanowienie opieki naprzemienną nie wyklucza prawa do wspólnego rozliczenia podatku dochodowego z dzieckiem, był już prezentowany wcześniej w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁴.

Można przypuszczać, że taki kierunek interpretacyjny w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego można zastosować do stanów faktycznych, gdy rodzice mają sądownie ustaloną opiekę naprzemienną, ale tylko jedno z nich na podstawie porozumienia złożyło wniosek

o ustalenie świadczenia 800+. W takim przypadku, podążając za interpretacją NSA, status osoby samotnie wychowującej ma tylko jedno z rodziców – to, które nie pobiera (bo nie chce) świadczenia wspomagającego²⁵.

Otwarte pozostaje w tym momencie pytanie o zasady równości i sprawiedliwości w zakresie dostępu do preferencyjnych form opodatkowania.

Podkreślić należy, że Naczelny Sąd Administracyjny nie podał żadnych argumentów – ani prawnych, ani aksjologicznych – uprawniających go do dokonania rozszerzającej wykładni prawa w odniesieniu do przepisów ustawowych konstruujących treść ulgi podatkowej. Postępowanie takie jest tym bardziej niezrozumiałe, że dotyczy przesłanki negatywnej, czyli ograniczającej zasadę konstytucyjnej powszechności i równości podatkowej.

Zupełnie przeciwny kierunek interpretacyjny prezentują sądy administracyjne, takie jak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, który w wyroku z dnia 10 grudnia 2024 r., czyli już po wydaniu głosowanego wyroku, orzekł, że w odniesieniu do przesłanki dotyczącej ustalenia pomocy w postaci 800+ istotne jest posiadanie samego uprawnienia do świadczenia wychowawczego, a nie jego faktyczne pobieranie²⁶.

Głosowany wyrok jest wreszcie całkowicie sprzeczny ze stanowiskiem Dyrektora KIS potwierdzonym w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 6 sierpnia 2024 r., a zatem przed wydaniem omawianego orzeczenia. Z treści interpretacji jednoznacznie wynika, że w ocenie organu podatkowego zwrot „zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci” nie odnosi się

²⁴ Np. zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., I SA/Wr 126/23, LEX nr 3649552, w którym Sąd zaznaczył, że „z faktu wykonywania opieki naprzemienną nie można bowiem (...) wywodzić, iż wnioskodawca nie może zostać uznany za osobę samotnie wychowującą dziecko”. Treść art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. wyklucza jedynie wspólne opodatkowanie w określonym ustawą przypadku, tj. gdy w związku z opieką naprzemienną obojwoju rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze.

²⁵ Dokładnie tak orzekł WSA w Krakowie w wyroku z dnia 10 sierpnia 2023 r., I SA/Kr 570/23, LEX nr 3613327.

²⁶ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2024 r., I SA/Gd 760/24, LEX nr 3815026. Sąd tę samą tezę przedstawił w kolejnym wyroku z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gd 1030/24, LEX nr 3842772. Podobnie wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284.

do tego, czy rodzic faktycznie pobiera to świadczenie, lecz do tego, czy ma do niego prawo (zostało mu ono przyznane). W powołanej interpretacji znajduje się dodatkowe wyjaśnienie, że niepobieranie świadczenia wychowawczego przez jednego z rodziców nie oznacza, że nie ma on prawa do tego świadczenia. Dodać należy, że wykładnia przepisów art. 6 ust. 4f zaprezentowana w powołanej wyżej interpretacji indywidualnej jest spójna z wyjaśnieniami udzielonymi Rzecznikowi Praw Obywatelskich w maju 2024 r. przez Ministerstwo Finansów w związku z negowaniem przez organy podatkowe prawa do rozliczenia się z dzieckiem przez osoby samotnie je wychowujące nawet w przypadkach faktycznej opieki naprzemiennej, a takiej właśnie sytuacji dotyczy wyjściowy stan prawny²⁷.

Niestety wskazać należy brak jednolitości w dokonywaniu przez Dyrektora KIS wykładni

prawa w odniesieniu do omawianego problemu, wydana została bowiem wprawdzie tylko jedna (przynajmniej do tego momentu) interpretacja indywidualna, w której organ podatkowy uznał, że osoba wychowująca dziecko w trybie opieki naprzemiennej, będąca rozwodnikiem, o ile nie zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, może korzystać z tej preferencji²⁸.

Widoczna jest zatem diametralna różnica w ocenach samego organu podatkowego dotyczących takich samych stanów faktycznych. Ewidentnie w ciągu jednego roku Dyrektor KIS przeanalizował jednak skutki finansowe przyznawania preferencyjnej formy opodatkowania samotnym rodzicom w przypadku braku jednoczesnej realizacji obydwóch przesłanek pozbawiających ich prawa do omawianej ulgi.

Podsumowanie

Konstatując, w przekonaniu autorki niniejszej glosy Naczelny Sąd Administracyjny w analizowanym wyroku dokonał częściowo nieprawidłowej wykładni prawa. Celem każdej interpretacji prawa jest ustalenie właściwej treści norm prawnych zawartych w przepisach. Truizmem jest stwierdzenie, że jednolitość interpretacyjna wykładni operatywnej w toku administracyjnego i sądowego stosowania prawa stanowi niezwykle istotny komponent pewności i bezpieczeństwa prawnego podatników stosujących przepisy ustawy podatkowej. Jednak w przypadku podatku dochodowego, którego jedną z naczelných cech jest uwzględnianie *in concreto* osobistej sytuacji podatnika, szczególnie w kontekście przynależnych

²⁷ Zob. Podatki osób samotnie wychowujących dzieci. Wyjaśnienia MF, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-podatki-samotni-rodzice-ulgi-mf-odpowiedz> (11.04.2025); *Opieka naprzemienna wyklucza opodatkowanie dochodów na preferencyjnych zasadach*, informacja wydana 9 lutego 2024 r. na zapytania dziennikarzy (ID informacji 578172), zamieszczona na stronie <https://eureka.mf.gov.pl> (11.04.2025). Na wyjaśnienia te powołują się w swych orzeczeniach sądy administracyjne. Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284. Sąd w powołanym orzeczeniu stwierdził, że nie sposób również zaakceptować jako prawidłowe twierdzeń skarżącego, że skoro nie pobierał żadnego świadczenia wychowawczego na swoje małoletnie dziecko, to powołane przez organy podatkowe przepisy prawa materialnego w tym zakresie nie mają do niego zastosowania. Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci reguluje świadczenie wychowawcze, którego celem jest częściowe pokrycie wydatków związanych z wychowywaniem dziecka, w tym z opieką nad nim i zaspokojeniem jego potrzeb życiowych (art. 4 ust. 1 tej ustawy). Wbrew twierdzeniom skargi w 2022 r. skarżącemu (jako ojcu, z którym jego małoletnie dziecko wspólnie zamieszkiwało i pozostawało na jego utrzymaniu w sytuacji wykonywania opieki naprzemiennej) powołane przepisy ww. ustawy przyznawały świadczenie wychowawcze w wysokości połowy kwoty przysługującej za dany miesiąc. To przyznane mocą ww. ustawy uprawnienie skarżącego jest niezależne od tego, czy jako rodzic faktycznie pobiera wymienione świadczenie wychowawcze, zatem za nietrafne należy uznać zarzuty podniesione w tym zakresie.

²⁸ W interpretacji Dyrektor KIS uznał: „Karanie (poprzez pozbawienia prawa do ulgi) wyłącznie z powodu stworzenia możliwości pełniejszego rozwoju emocjonalnego dziecka poprzez stałą emocjonalną więź z obojgiem rodziców – byłoby haniebnym pogwałceniem zasad współżycia społecznego na rzecz maksymalnej represyjności systemu podatkowego”. Zob. interpretacja indywidualna DKIS z dnia 30 czerwca 2023 r., 0112-KDSL1-1.4011.171.2023.2.MW.

mu preferencyjnych rozwiązań podatkowych²⁹, brak jednolitości wykładni prawa stanowić może zagrożenie nie tylko dla jego pozycji prawnej, ale też finansowej i materialnej związanej z utrzymaniem rodziny.

Z tych względów uzasadnienie głosowanego wyroku może mieć poważne znaczenie w kontekście pojawiających się ustawicznie wniosków o interpretacje indywidualne zdeorientowanych podatników i rozbieżność wykładni sądowej w odniesieniu do ustalania zakresu znaczeniowego wyrażenia „opieka naprzemienna” w połączeniu z drugą przesłanką, jaką jest ustalenie prawa do świadczenia wychowawczego. Nie do przyjęcia jest stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny, iż dopełnieniem wyłączenia uprawnienia do ulgowej formy opodatkowania osoby samotnie wychowującej dziecko jest ustalone w formie decyzji administracyjnej prawo do pobierania świadczenia wychowawczego, a nie samo uprawnienie wynikające literalnie z przepisów ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci. Podkreślić należy, że już zapadają wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych różniące się zdecydowanie interpretacją przedmiotowych przesłanek. Tym, co jednak w największym stopniu obciąża głosowany wyrok, jest odejście od wykładni prokonstytucyjnej, do której przestrzegania jako naczelnej dyrektywy

interpretacyjnej wszystkie sądy w Polsce są zobowiązane.

Niewątpliwie natomiast podzielić należy stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż preferencyjny sposób rozliczenia przynależny jest bezdyskusyjnie w sytuacji braku sądowo ustalonej opieki naprzemiennej, a więc w przypadku, gdy mamy do czynienia z osobą zupełnie samotnie wychowującą dzieci bez pomocy drugiego rodzica.

Jako końcowy wniosek, tym razem *de lege ferenda*, niech posłuży cytat z innego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego: „W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela (...). Przy niekwestionowanej swobodzie ustawodawcy w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich tworzenie i ograniczanie, należy przyjąć, że przyzwoita legislacja wymaga od ustawodawcy szanowania zasady demokratycznego państwa prawnego. (...) Jeżeli przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik, a jeszcze inaczej organ podatkowy, to taki przepis nie powinien zostać w obrocie prawnym”³⁰. Wydaje się, że głosowany wyrok jest kardynalnym dowodem na to, że albo Minister Finansów winien rozważyć wydanie interpretacji ogólnej dotyczącej wykładni prawa przesłanek negatywnych konstruujących przedmiotową ulgę podatkową, albo przepisy powinny zostać kolejny raz dookreślone.

²⁹ Podjęta problematyka bez wątpienia wpisuje się w nurt badawczy dotyczący personalizacji systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych. Zob. szerzej: R. Zieliński, *Personalizacja w systemie...*, s. 13–14, 73–77.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., III SA 3108/00, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2002, nr 3, poz. 35.

Abstract

“Alternating care” as a negative premise for preferential settlement of a single parent – partially approving commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 August 2024, II FSK 182/24

Keywords: *alternating care; person single-handedly raising children; marital quotient; legal interpretation*

The titular concept of “alternate care” is one of the premises excluding the right of a parent or legal guardian to benefit from a preferential method of settling tax using the so-called marital quotient in the form of a joint settlement with the child. Despite the fact that this concept does

not appear in the thesis of the commented judgment itself, in the justification for the judgment, the Supreme Administrative Court carried out an extremely detailed normative analysis of the scope of meaning of this expression, taking into account the broad legal and extra-legal context. The Supreme Administrative Court also indicated directional directives for the interpretation of the law of this expression, which the author of this commentary only partially shares.

Bibliografia

Literatura

Drozdowski E., *Preferencyjne opodatkowanie rodzica samotnie wychowującego dziecko w ramach opieki naprzemiennej. Glosa do wyroku WSA z dnia 16 lutego 2018 r. I SA/Wr 1234/17*, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2020, nr 6, poz. 55.

Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.

Münnich M., *Konstytucyjne i teoretyczno-prawne problemy dotyczące dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych normujących zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci*, „Prawo i Więź” 2023, nr 1.

Sondej M.Z., *Orzeczenie sądu o sprawowaniu opieki naprzemiennej, jako podstawa do wypłaty świadczenia wychowawczego na rzecz rodzica sprawującego taką opiekę*, SIP LEX 2028.

Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Problematyka ochrony praw lokatorów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod rządami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2003.

Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – rodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999.

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.

Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).

Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2010, nr 226 poz. 1478).

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021, poz. 2105 ze zm.).

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.

Orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994 r., K 10/93, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492.

Postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, „Biuletyn SN” 2007, nr 5, poz. 18.

Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., K 8/03, Dz.U. nr 109, poz. 1163.

Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11, ONSAiWSA 2012, nr 4, poz. 61.

Wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r., I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.

Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., SA 3108/00, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2002, nr 3, poz. 35.

Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08 <https://www.inforlex.pl/dok/tresc,NSA.2009.001.100150795,Wyrok-NSA-z-dnia-19-listopada-2009-r-sygn-II-FSK-976-08.html>.

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, LEX nr 595749.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, LEX nr 595821.

Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., SK 62/08, Dz.U. 2011, nr 87 poz. 492.

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2017 r., I OSK 985/17, LEX nr 2452249.

Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I OSK 1378/17, LEX nr 2461331.

Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., I SA/Wr 1234/17.
Wyrok NSA z dnia 24 maja 2018 r., I OSK 2997/17, LEX nr 2496736.
Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2019 r., I SA/Po 347/19, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 12 września 2019 r., III SA/Wa 2835/16, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., II FSK 383/20, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 26 października 2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.
Postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07, LEX nr 531916.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2017 r., II SA/Bk 456/17, LEX nr 2364348.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2017 r., IV SA/Po 753/17, LEX nr 2414255.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 marca 2018 r., II SA/Łd 180/2018, LEX nr 2471447.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 kwietnia 2018 r., II SA/Rz 196/18, LEX nr 2485855.
Wyrok WSA w Łodzi z 25 dnia kwietnia 2018 r., II SA/Łd 224/2018, LEX nr 2493451.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2023 r., I SA/Kr 570/23, LEX nr 3613327.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., I SA/Wr 126/23, LEX nr 3649552.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2024 r., I SA/Gd 760/24, LEX nr 3815026.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gd 1030/24, LEX nr 3842772.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284.

Inne

Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 30 czerwca 2023 r., 0112-KDSL1-1.4011.171.2023.2.MW.
Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 6 sierpnia 2024 r., 0112-KDSL1-2.4011.360.2024.2.PR.

dr Paweł Lewandowski

ORCID: 0000-0002-8979-928X

pawel.lewandowski@uwm.edu.pl

Katedra Prawa Gospodarczego i Prawa Handlowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2024 roku, III FSK 1038/23

Słowa kluczowe: upadłość; niewypłacalność; odpowiedzialność osób trzecich; spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

W opracowaniu dokonano analizy zagadnienia odpowiedzialności członka zarządu (osoby trzeciej) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania tejże spółki w przypadku niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie w sytuacji, gdy spółka posiadała jednego tylko wierzyciela (Skarb Państwa). Autor krytycznie odnosi się do orzeczenia wpisującego się w linię orzeczniczą, zgodnie z którą nawet w sytuacji posiadania jednego tylko wierzyciela zachodzą przesłanki do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. W głosie wskazano, że to stwierdzenie pozostaje w sprzeczności z istotą prawa upadłościowego, które stanowi tzw. grupowe postępowanie egzekucyjne mające zapewnić równe szanse w zaspokojeniu należności. Przy braku spełnienia przesłanki wielości wierzycieli niewłaściwe jest obciążanie spółki obowiązkiem składania wniosku upadłościowego, a tym samym nakładanie subsydiarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

Teza

W głosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny sformułował następującą tezę: posiadanie jednego tylko wierzyciela, przy braku regulowania zobowiązań przez dłużnika, może skutkować obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, gdyż ustawodawca w przepisie art. 11 ust. 1 p.u.¹ odnosi się do wielości zobowiązań, nie zaś do wielości wierzycieli. Oznacza to zdaniem Sądu, że przepis ten znajduje zastosowanie przy braku spłaty drugiego ze zobowiązań bez względu na to, czy ów brak spłaty nastąpił wobec jednego wierzyciela, czy też dwóch lub większej ich liczby.

¹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 2025, poz. 614).

Wprowadzenie

Powodem, dla którego wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2024 r. (III FSK 1038/23) wart jest omówienia, jest – zdaniem glosatora – oprócz treści rozstrzygnięcia jego niepożądany wpływ na praktykę orzecznictwa. Głosowany wyrok dotyczy odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe tych spółek w sytuacji, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a spółka posiada jednego wierzyciela (Skarb Państwa), któremu przysługuje kilka wierzytelności. Tym samym głosowany wyrok koncentruje się na regulacji art. 116 o.p.², którego § 1 brzmi: za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu: 1) nie wykazał, że: a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. 2024, poz. 1428) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy; 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Główny problem interpretacyjny w głosowanym wyroku odnosi się do zagadnienia posiadania przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością wyłącznie jednego wierzyciela (Skarb Państwa). Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że „nawet gdyby spółka posiadała tylko jednego wierzyciela to i tak brak regulowania przez nią

jej zobowiązań może skutkować obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Ustawodawca w przepisie art. 11 ust. 1 p.u. odnosi się do wielości zobowiązań, a nie wielości wierzycieli. Tym samym przepis ten znajdzie zastosowanie przy braku spłaty drugiego zobowiązania bez względu na to, czy nastąpiło ono wobec jednego wierzyciela, czy też dwóch wierzycieli”³.

Stanowisko to zdaniem glosatora nie zasługuje na aprobatę. Postępowanie upadłościowe stanowi swego rodzaju grupowe postępowanie „egzekucyjne”, które ustala zasady zaspokojenia kilku wierzycieli, zapewniając ochronę ogółowi wierzycieli⁴. Posiadanie jednego tylko wierzyciela nie uzasadnia wszczynania tego postępowania. Zatem tylko w przypadku kilku wierzycieli uzasadniona jest konieczność występowania z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Dlatego w niniejszej glosie zwrócono uwagę na trzy kwestie. Pierwsza z nich dotyczy zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami, druga – określenia przyczyny zaprzestania płacenia długów, w końcu trzecia – odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej na podstawie art. 116 o.p.

I. Opis stanu faktycznego

Stan faktyczny sprawy sprowadza się do przyjęcia, że organy podatkowe przypisały byłemu członkowi zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (R.P., tj. osobie trzeciej wobec spółki z o.o.) odpowiedzialność za zobowiązania spółki powstałe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za określone miesiące 2016 i 2017 r. Z uzasadnienia głosowanego wyroku wynika, że jest on konsekwencją zaskarżenia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2023 r. (III SA/

³ Uzasadnienie głosowanego wyroku.

⁴ Por. I. Gil [w:] *Prawo restrukturyzacyjne i prawo upadłościowe*, Meritum, red. I. Gil, Warszawa 2021, s. 466. Por. J.S. Petraniuk, *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 18.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).

Wa 1659/22). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę R.P. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁵. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie został następnie zaskarżony przez podatnika skargą kasacyjną. Skarga kasacyjna oparta została na zarzutach koncentrujących się na kwestionowaniu wykładni art. 116 o.p., w tym m.in. przypisania odpowiedzialności za zobowiązania spółki w sytuacji posiadania przez spółkę wyłącznie jednego wierzyciela (Skarb Państwa), co w ocenie skarżącego oznacza brak zaistnienia przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki z uwagi na fakt, że Prawo upadłościowe określa zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli (przynajmniej dwóch) od niewypłacalnych dłużników⁶. Ponadto w skardze kasacyjnej wskazano, że nie został uwzględniony fakt, że niezgłoszenie przez stronę (działającą w imieniu spółki) wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w czasie pełnienia przez nią funkcji w zarządzie nastąpiło bez jej winy, bowiem spółka nie spełniała przesłanek do ogłoszenia jej upadłości, a ewentualny wniosek o ogłoszenie upadłości spółki podlegałby oddaleniu ze względu na brak przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki⁷. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a., uznając, że nie doszło do naruszenia art. 116 § 1, 2 i 4 o.p. oraz art. 11 ust. 1 i 2 p.u.

2. Analiza głosowanego wyroku

2.1. Wielość wierzycieli jako przesłanka ogłoszenia upadłości

W pierwszej kolejności głosowany wyrok należy poddać krytyce z uwagi na błędne

przyjęcie, że przesłanką obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości jest wielość wierzytelności, nawet przy jednym tylko wierzycielu. Rozstrzygnięcie to, powielane za poprzednimi rozstrzygnięciami Naczelnego Sądu Administracyjnego⁸, nie dostrzega regulacji prawa upadłościowego, koncentrując się na sprawiedliwości uczestników obrotu gospodarczego, błędnie pomijając zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika wyrażoną w art. 2a o.p. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż nie jest prawidłowy pogląd, zgodnie z którym w sytuacji, gdy spółka zalega z płatnościami jedynie w odniesieniu do jednego wierzyciela, to nie występuje przesłanka do ogłoszenia jej upadłości. Dalej Sąd przyjął, że taka wykładnia stawiałaby w uprzywilejowanej sytuacji członków zarządu spółki mającej jednego tylko wierzyciela w stosunku do tych, których spółki miałyby dwóch i więcej wierzycieli. Zdaniem Sądu doszłoby do nierównego traktowania członków zarządu (osób trzecich) w zależności od liczby wierzycieli, a tym samym do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Pogląd ten potwierdza, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, okoliczność, że art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p. nie odsyła bezpośrednio do regulacji Prawa upadłościowego. Zdaniem Sądu znajduje ono zastosowanie jedynie dla ustalenia zaistnienia stanu niewypłacalności lub terminu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Tymczasem należy wskazać, że postępowanie upadłościowe postrzegane jest jako „grupowe postępowanie egzekucyjne”, w którym prowadzona jest egzekucja z całego majątku upadłego na rzecz wszystkich wierzycieli. Jedną z naczelných zasad postępowania upadłościowego jest zasada dominacji grupowego interesu wierzycieli⁹, zgodnie z którą postępowanie upadłościowe powinno być tak ukształtowane, aby korzyść odniósł ogół wierzycieli upadłego, nie zaś wy-

⁵ Uzasadnienie wyroku NSA nie wskazuje na zarzuty podniesione w skardze do WSA w Warszawie.

⁶ Por. wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2022 r., III FSK 276/22, LEX nr 3361652.

⁷ Por. wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 r., III FSK 721/21, LEX nr 3398116.

⁸ Por. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18, LEX nr 2657006; wyrok NSA z dnia 23 lutego 2024 r., III FSK 4424/21, LEX nr 3689333.

⁹ P. Horosz, *Prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne*, Warszawa 2023, s. 28–29.

łącznie część spośród nich. Wynika to z zasadniczego celu, któremu służy upadłość, a mianowicie równomiernego zaspokojenia wszystkich wierzycieli dłużnika¹⁰. Zatem ogłoszenie upadłości może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli przedsiębiorcy, którego wniosek dotyczy¹¹. Przyjmuje się, że w sytuacji konieczności prowadzenia postępowania egzekucyjnego na rzecz jednego tylko wierzyciela nie jest zasadne inicjowanie postępowania upadłościowego, gdyż wystarczającą procedurą jest wszczęcie i prowadzenie postępowania egzekucyjnego regulowanego przepisami Kodeksu postępowania cywilnego¹².

Przed wszystkim jednak to art. 1 ust. 1 p.u. dowodzi, że ogłoszenie upadłości przedsiębiorcy może nastąpić, jeżeli przedsiębiorca jest dłużnikiem kilku wierzycieli, tj. co najmniej dwóch¹³. *A contrario*, nie jest to możliwe, gdy występuje tylko jeden wierzyciel, a zgłoszony w takiej sytuacji wniosek o ogłoszenie upadłości podlega oddaleniu¹⁴. Zakresem regulacji ustawy (art. 1 p.u.) objęte są m.in.: 1) zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycie-

li od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami; 2) zasady dochodzenia roszczeń od niewypłacalnych dłużników będących osobami fizycznymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Ustawodawca w art. 1 pkt 1 p.u. posłużył się zwrotem „wspólne dochodzenie roszczeń wierzycieli”. Słowo „wierzyciel” użyte zostało przez ustawodawcę w liczbie mnogiej – tj. „wierzycieli”, co nie może pozostać bez wpływu na wykładnię pojęcia niewypłacalności, o którym mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Zwrot „wspólne dochodzenie roszczeń” oznacza, że upadłość musi mieć charakter postępowania grupowego, w którym muszą być realizowane interesy przynajmniej dwóch wierzycieli¹⁵, przesadzając o niemożności prowadzenia postępowania upadłościowego w stosunku do dłużnika mającego tylko jednego wierzyciela¹⁶. Postępowanie upadłościowe ma na celu przede wszystkim równomierne zaspokojenie zbiorowości wierzycieli. Założenia konstrukcyjne podziału funduszków zlikwidowanej masy upadłości dopasowane są do wielu wierzycieli¹⁷.

Ustawodawca w art. 1 pkt 2 p.u., w którym odnosi się do upadłości osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie użył w ogóle słowa „wierzyciel”, poprzestając na wskazaniu, że ustawa reguluje również „zasady dochodzenia roszczeń od niewypłacalnych dłużników będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej”. Określenie to koresponduje z przepisem art. 491² § 2 p.u., zgodnie z którym „[p]ostępowanie upadłościowe w sprawach objętych przepisami niniejszego tytułu prowadzi się także wtedy, gdy dłużnik ma tylko jednego wierzyciela”¹⁸. Zatem upadłość

¹⁰ Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

¹¹ Postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977; K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. I)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2, s. 6.

¹² Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.), dalej: k.p.c. Por. wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893. A.J. Witosz [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 1, nb. 3.

¹³ Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150; uchwała SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, LEX nr 3946; wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893; A. Młynarska, A. Kozyra [w:] A. Kozyra, A. Młynarska, *Upadłość spółki kapitalowej*, Warszawa 2024, s. 7. Zob. A. Nowacki, *Niewypłacalność płynnościowa jako przesłanka ogłoszenia upadłości*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2020, nr 8, s. 9.

¹⁴ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 1, nb. 2; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2009 r., III SA/Wa 496/09, LEX nr 574028.

¹⁵ Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893; postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977; postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

¹⁶ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe...*, art. 1, nb. 2.

¹⁷ R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 1, nb. 44.

¹⁸ P. Janda, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, WKP 2023, art. 1, nb. 4; A.J. Witosz [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 1, nb. 3.

osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może być – dodatkowo – prowadzona, gdy występuje jeden tylko wierzyciel. Sytuacja taka stanowi więc odstępstwo od reguły ogólnej, którą jest dopuszczalność prowadzenia postępowania o ogłoszenie upadłości, jedynie gdy spełniona jest przesłanka wielości wierzycieli. W odniesieniu do przedsiębiorców, których sytuacji dotyczy glosowany wyrok, ustawodawca nie przewidział wyjątku od reguły wielości wierzycieli jako przesłanki ogłoszenia upadłości. Przyjmując postulat racjonalności ustawodawcy, wykładnia dopuszczająca ogłoszenie upadłości w przypadku posiadania jednego tylko wierzyciela nie byłaby racjonalna, zaś przepis art. 491² ust. 2 p.u. stanowiłby *superfluum* ustawowe.

2.2. Określenie przyczyny zaprzestania płacenia długów

Następnym elementem glosowanego wyroku, który wymaga uwagi, jest okoliczność zaprzestania płacenia długów. Należy zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w wadliwy sposób uznał, iż „[u]prawniony był zatem wniosek organów, że sam fakt nieregulowania wymagalnych zobowiązań był wystarczający do uznania, że Spółka jest niewypłacalna, co stwarzało podstawę do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Podkreślić należy, że w art. 11 ust. 1 prawa upadłościowego ustawodawca nie powiązał stanu niewypłacalności ze stanem majątku dłużnika, ale z jego zachowaniem, a konkretnie zaniechaniem – zaprzestaniem płacenia długów”¹⁹. Stwierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest nieuprawnione w związku z literalnym brzmieniem przepisu art. 11 ust. 1 p.u., zgodnie z którym dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Oznacza to, że dla statusu podmiotu niewypłacalnego nie mają znaczenia zobowiązania o charakterze niepieniężnym. Z kolei przesłanka wymagalności postrzegana być musi w kontekście prawnej

możliwości skutecznego zażądania przez wierzyciela spełnienia przez dłużnika świadczenia, a moment ten wynika z ustalonego terminu spełnienia świadczenia lub z wezwania dłużnika do wykonania zobowiązania w przypadku braku jego oznaczenia²⁰.

Można zauważyć, że pogląd zaprezentowany przez Naczelny Sąd Administracyjny byłby zgodny ze stanem prawnym Prawa upadłościowego z 1934 r.²¹, którego przepis art. 1 § 1 stanowił: „Podmiot gospodarczy, który zaprzestał płacenia długów, będzie uznany za upadłego”. Prawo upadłościowe z 1934 r. jako przesłankę upadłości traktowało zaprzestanie płacenia długów, co oznaczało faktyczne zaprzestanie płacenia długów, niezależnie od niemożliwości zaspokajania wierzycieli²². Zaprzestanie płacenia długów stanowiło wówczas jeden z przejawów niemożności zaspokajania wierzycieli²³, do którego rozporządzenie z 1934 r. odwoływało się wprost. Aktualnie przesłanka taka nie występuje (stanowi o niej jedynie domniemanie z art. 11 ust. 1a p.u.), a faktyczne zaprzestanie płacenia długów, tak jak wskazano, powinno wynikać z niemożności, o której mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Kluczowy zatem jest stan ciągłej niemożności wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych, wynikający z obiektywnych kryteriów sytuacji finansowej podmiotu²⁴. Trwałe zaprzestanie płacenia długów oznacza, że dłużnik obecnie nie płaci długów, a także nie będzie tego czynił w przyszłości z powodu braku niezbędnych środków²⁵.

W obowiązującym stanie prawnym przyczyna zaprzestania płacenia długów nie jest

²⁰ A.J. Witosz, H. Buk [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 11, nb. 2.

²¹ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 1991 r., nr 118, poz. 512 ze zm.), dalej R.p.u. nie obowiązuje.

²² M. Allerhand, *Prawo upadłościowe Komentarz*, Bielsko-Biała 1991, s. 28.

²³ K. Piasecki, *Prawo upadłościowe. Prawo o postępowaniu układowym. Komentarz*, Bydgoszcz–Warszawa 1999, s. 16.

²⁴ R. Adamus, *Prawo upadłościowe...*, art. 11, nb. 3.

²⁵ Wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2006 r., V CSK 39/06, LEX nr 376485.

¹⁹ Uzasadnienie glosowanego wyroku.

obojętna. Zgodnie z powyższym, rozpoznając skargę kasacyjną, Naczelny Sąd Administracyjny powinien (ale tego nie zrobił) odnieść się do faktu, czy w sprawie wystąpiła przesłanka niewypłacalności, a w dalszej kolejności z jakim momentem ów stan nastąpił. Odwołanie się do stanu zaprzestania regulowania zobowiązań nie wyczerpuje *de lege lata* przesłanki niewypłacalności, o której mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Ustalenie stanu niewypłacalności, a w szczególności momentu, w którym ten stan nastąpił, wpływa na początek biegu terminu na zgłoszenie wniosku o ogłoszeniu upadłości.

2.3. Odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji za zobowiązania spółki lub spółki kapitałowej w organizacji na podstawie art. 116 o.p.

Naczelny Sąd Administracyjny rozważania głosowanego wyroku oparł na przepisie art. 116 o.p., przypisując za rozstrzygnięciami organów skarbowych oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, że znajduje on zastosowanie w sytuacji, gdy dłużnik posiada jedyne wierzyciela i nie wykonuje kilku wierzytelności. Organy podatkowe przypisały członkowi zarządu odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki z uwagi na bezskuteczność egzekucji wobec spółki (umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na nieujawnienie składników majątkowych spółki pozwalających chociażby na zaspokojenie wydatków egzekucyjnych).

Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 o.p. ma charakter subsydiarny, co oznacza, że powstaje w razie bezskuteczności egzekucji i trwa tak długo, dopóki trwa odpowiedzialność podatnika (tj. *in casu* spółki z o.o.). Z tego względu należy uznać, że przesłanki odpowiedzialności wskazane w tym przepisie muszą być interpretowane w sposób precyzyjny, przy poszanowaniu reguł rządzących zgłoszeniem wniosku o ogłoszenie upadłości.

Odpowiedzialność osoby trzeciej nie ma jednak charakteru absolutnego, a członek za-

rzędu może uwolnić się od tej odpowiedzialności, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości (art. 21 ust. 1 p.u.). Obie ustawy (Prawo upadłościowe oraz Ordynacja podatkowa) nie posługują się tymi samymi przesłankami, tj. Prawo upadłościowe posługuje się sformułowaniem „niewypłacalność”, natomiast Ordynacja podatkowa nakłada na członka zarządu odpowiedzialność w razie „bezskuteczności egzekucji”. Występuje zatem rozbieżność terminologiczna, gdyż zasady techniki prawodawczej (§ 10)²⁶ nakazują do oznaczenia jednakowych pojęć używać jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznaczać tymi samymi określeniami. Regulacja rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” nie uzasadnia wprowadzania odmienności na etapie wykładni.

Bezskuteczność egzekucji oznacza stan, w którym – z uwagi na brak majątku po stronie dłużnika – nie jest możliwe uzyskanie zaspokojenia przez wierzyciela. Z kolei niewypłacalność ma szerszy charakter, gdyż wykracza poza bezskuteczność egzekucji i dotyczy trwałej sytuacji dłużnika. Ponadto o ile bezskuteczność egzekucji może być dowodem niewypłacalności, to nie każda niewypłacalność musi skutkować bezskutecznością egzekucji (np. art. 11 ust. 2 p.u.). Aby zasadne było złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, spełniona musi być przesłanka obligująca do tego działania. Zgodnie z art. 21 ust. 1 p.u. dłużnik jest obowiązany nie później niż w terminie 30 dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jak wskazano, jedną z przesłanek upadłości jest występowanie kilku wierzycieli. Zatem dopiero wystąpienie podstawy do ogłoszenia upadłości, do której zalicza się mnogość wierzycieli, rodzi obowiązek zgłoszenia wniosku. W sytuacji braku podstaw do zgłoszenia wniosku nie sposób wymagać jego składania, a tym samym nakładania, a następnie egzekwowania od członków

²⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283).

zarządu odpowiedzialności na podstawie art. 116 o.p. Przepis art. 11 ust. 1 p.u. wskazuje na przesłanki stanu niewypłacalności. Należy podkreślić, że w sytuacji, gdy nie występuje stan niewypłacalności, dłużnik nie ma obowiązku występowania z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Brak obowiązku sprawia, że nie można w sposób skuteczny egzekwować sankcji od podmiotu, na którym nie ciąży powinność. Obowiązek zgłoszenia wniosku winien być interpretowany na podstawie art. 21 p.u. Stan, w którym członek zarządu nie ma realnej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności, gdyż nie zaistniał stan uzasadniający zgłoszenie wniosku, rodzi chęć zbadania jego zgodności z Konstytucją RP, a dokładniej z jej art. 2, art. 45 i art. 77. Owa niezgodność sprowadza się do pozbawienia możliwości skorzystania z przesłanki egzoneracyjnej i obarczenia strony odpowiedzialnością absolutną.

Wreszcie jako chybione jawi się twierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, że posiadanie jednego wierzyciela faworyzuje takiego dłużnika w stosunku do dłużnika posiadającego większą ich liczbę. Takie „faworyzowanie” wprowadzone zostało przez ustawodawcę, który do przesłanek ogłoszenia upadłości zalicza wielość, tzn. co najmniej dwóch, wierzycieli. Dlatego nie sposób przyjąć, że to dłużnik miałby ponosić negatywne konsekwencje rozróżnienia sytuacji podmiotów ze względu na liczbę wierzycieli (wszelkie wątpliwości winny być rozstrzygane na korzyść obywatela). Zasada równości powinna uwzględniać sytuację, w jakiej znajduje się jednostka, a sytuacja wierzycieli posiadających jednego lub większą liczbę wierzycieli nie jest tożsama. W związku z powyższym niesłusznie sąd orzekający dopatruje się nierównego traktowania członków zarządu w opisanych sytuacjach. Wreszcie w sposób nieuprawniony Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku wskazuje, że – jak należy się domyślać, gdyż wyraźnie nie zostało to wyartykułowane – uprzywilejowanie odnosi się jedynie do posiadania jednego wierzyciela, którym jest Skarb Państwa. W sytuacji, gdy jedynym wierzycielem jest inny pod-

miot (prywatny), takie uprzywilejowanie po stronie odpowiedzialnych subsydiarnie członków zarządu nie występuje.

Podsumowanie

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu głosowanego wyroku przywołał argument, że nie można zgodzić się z poglądem, że nie występuje przesłanka do ogłoszenia upadłości, gdy spółka zalega z płatnościami wyłącznie w odniesieniu do jednego wierzyciela, gdyż uprzywilejowywałoby to pozycję członków zarządu, których spółki miałyby tylko jednego wierzyciela, w stosunku do tych, których spółki miałyby co najmniej dwóch wierzycieli. Prowadziłoby to także do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Z poglądem tym nie sposób się zgodzić. Przesłanka wielości wierzycieli wynika z reguł Prawa upadłościowego, które – jak wskazano – jest „grupowym postępowaniem egzekucyjnym”, wymagającym występowania co najmniej dwóch wierzycieli, gdyż w przeciwnym razie wystarczająca byłaby egzekucja singularna. Zatem to już Prawo upadłościowe wprowadza rozróżnienie sytuacji dłużników z uwagi na liczbę wierzycieli. Takie ukształtowanie podstaw ogłoszenia upadłości nie może być postrzegane jako osłabienie funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Przepisy prawne nakładające odpowiedzialność muszą być interpretowane w sposób ścisły, uwzględniając literalne brzmienie przepisu. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przepisy Prawa upadłościowego znajdują zastosowanie jedynie w zakresie wystąpienia stanu niewypłacalności czy terminu, w którym wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zostać złożony. Ze stwierdzeniem takim nie sposób się zgodzić, gdyż Ordynacja podatkowa w ogóle nie odsyła do przepisów Prawa upadłościowego. Wybiórcze zatem wskazywanie, że określone przepisy znajdują zastosowanie, inne zaś nie, zdaje się eliminować z obrotu przepisy prawa powszechnie obowiązującego, co nie jest kompetencją organów stosujących prawo, lecz je stanowiących. Reguły

Prawa upadłościowego znajdują zastosowanie z uwagi na ich powszechne obowiązywanie. Organy podatkowe winny badać, czy były podstawy do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, tj. m.in. czy dłużnik posiadał co najmniej dwóch wierzycieli.

Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny w sposób błędny przyjął, że odpowiedzialność za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może ponosić również członek zarządu spółki, która posiadała jednego tylko wierzyciela – Skarb Państwa. W glosie wykazano, że takie stanowisko nie zasługuje na aprobatę z uwagi na sprzeczność z podstawo-

wymi regułami upadłości. Akceptacja prezentowanej przez Naczelny Sąd Administracyjny tezy wymagałaby ingerencji ustawodawcy w treść przepisu art. 116 § 1 o.p. (z uwagi na brzmienie przepisu art. 11 ust. 1 oraz art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 p.u.) przez jednoznaczne wskazanie, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność w razie niewypłacalności spółki, chociażby spółka posiadała jednego tylko wierzyciela. Aktualnie oceniona krytycznie w niniejszej glosie teza Naczelnego Sądu Administracyjnego, mimo że stanowi kontynuację prezentowanego w innych wyrokach stanowiska, powoduje nie-spójność systemową głoszonych poglądów.

Abstract

Third party liability for tax arrears of a limited liability company – critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 11 September 2024, III FSK 1038/23

Keywords: *bankruptcy; insolvency; third party liability; limited liability company*

The paper analyses the liability of a member of the management board (third party) of a limited liability company for the obligations of that company, in the event of failure to file a bankruptcy petition in due time, in a situation where the company had only one creditor (the State Treasury). The author critically refers to the ruling that fits into the line of case law, according to which even in a situation where there is only one creditor, there are grounds for filing a bankruptcy petition. The gloss indicates that this statement is contrary to the essence of bankruptcy law, which is the so-called group enforcement proceedings, intended to ensure equal opportunities in satisfying receivables. In the absence of the requirement of a plurality of creditors, it is inappropriate to burden the company with the obligation to file a bankruptcy petition, and thus to impose subsidiary liability for the company's obligations.

Bibliografia

Literatura

- Adamus R., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa 2021.
Allerhand M., *Prawo upadłościowe Komentarz*, Bielsko-Biała 1991.
Horosz P., *Prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne*, Warszawa 2023.
Janda P., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, WKP 2023.
Kozyra A., Młynarska A., *Upadłość spółki kapitałowej*, Warszawa 2024.
Nowacki A., *Niewypłacalność płynnościowa jako przesłanka ogłoszenia upadłości*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2020, nr 8.
Oplustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. I)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2.
Petraniuk J.S., *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12.
Piasecki K., *Prawo upadłościowe. Prawo o postępowaniu układowym. Komentarz*, Bydgoszcz–Warszawa 1999.

Prawo restrukturyzacyjne i prawo upadłościowe, red. I. Gil, Warszawa 2021.

Prawo upadłościowe. Komentarz, red. A.J. Witosz, WKP 2021.

Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024.

Akty prawne

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 1991, nr 118, poz. 512 ze zm.).

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283);

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 2025, poz. 614).

Orzecznictwo

Uchwała SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, LEX nr 3946.

Postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977.

Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

Wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2006 r., V CSK 39/06, LEX nr 376485.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2009 r., III SA/Wa 496/09, LEX nr 574028.

Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893.

Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18, LEX nr 2657006.

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2022 r., III FSK 276/22, LEX nr 3361652.

Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 r., III FSK 721/21, LEX nr 3398116.

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2024 r., III FSK 4424/21, LEX nr 3689333.

dr Tomasz Woźniak

ORCID 0000-0002-0917-7190

tomasz.wozniak@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Finansowego

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Obliczanie proporcji odliczenia podatku zapłaconego za granicą w przypadku braku dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2025 r., II FSK 755/22

Słowa kluczowe: odliczenie proporcjonalne; podatek zagraniczny; unikanie podwójnego opodatkowania; przychód; dochód

Glosa ma charakter aprobujący i dotyczy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2025 r. (II FSK 755/22), który rozstrzyga problem prawny dotyczący sposobu obliczania limitu odliczenia podatku zapłaconego za granicą przez polskiego podatnika w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Główna teza glosy wskazuje, że zarówno zagraniczne przychody, jak i koszty ich uzyskania powinny być kwalifikowane wyłącznie według polskich przepisów podatkowych oraz że niedopuszczalne jest łączenie wartości przychodów i dochodów obliczonych według różnych systemów prawnych. Autor aprobuje stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, które przyznaje prymat wykładni językowej nad funkcjonalną. Wartość poznawcza glosy polega na wskazaniu konieczności konsekwentnego stosowania krajowych norm podatkowych w rozliczeniach transgranicznych w warunkach braku dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz na podkreśleniu znaczenia wymiany informacji podatkowych między państwami dla skuteczności mechanizmu odliczenia.

Tezy

Limit odliczenia podatku zapłaconego przez polskiego podatnika od przychodu w państwie, z którym Polska nie zawarła dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wymaga kwalifikacji osiągniętych w tym państwie przychodów i poniesionych kosztów wyłącznie z zastosowaniem norm polskiego prawa podatkowego. Niedopuszczalne jest również łączenie w ramach jednego zbioru odmiennych rodzajowo pojęć, tj. przychodów i dochodów. Konsekwentnie nie można też łączyć uzyskanych przychodów oraz dochodów obliczonych na podstawie przepisów wewnętrznych różnych państw.

1. Ocena stanowiska

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przyznające prymat wykładni językowej nad funkcjonalną i celowościową zasługuje na aprobatę. Stanowi ono interesujące, a zarazem uniwersalne spojrzenie na specyfikę stosowania krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do kategorii przychodów (dochodów) uzyskiwanych na obszarze państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. Przedmiot sporu

Przedmiotem rozpoznania Naczelnego Sądu Administracyjnego był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 lutego 2022 r. (III SA/Wa 1049/21), w którym sąd I instancji uchylił interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z przedstawionym w wyroku stanem faktycznym spółka prawa handlowego podlegająca opodatkowaniu w Polsce co do całości uzyskiwanych dochodów osiągała przychody z tytułu wykonanych usług na terenie Brazylii. Jest to państwo, z którym Polska nie miała podpisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Od wskazanych przychodów brazylijski płatnik pobierał podatek kalkulowany z uwzględnieniem wysokości wynagrodzenia należnego z tytułu świadczonych usług, bez odliczania kosztów poniesionych w celu jego osiągnięcia. Spółka podkreśliła, że osiągnięcie przychodu zagranicznego wiąże się z poniesieniem w kraju odpowiednich kosztów zarówno na poziomie operacyjnym, jak i finansowym, w stosunku do których prowadzi ewidencję pozwalającą na przyporządkowanie ich do przychodu uzyskanego w Brazylii.

Na przedstawionym tle powstał spór dotyczący sposobu obliczenia limitu odliczenia, o którym mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Zdaniem spółki, podzielonym w orzeczeniu sądu I instancji, limit odliczenia powinien zo-

stać uwzględniony poprzez ustalenie proporcji kwoty przychodu zagranicznego w danym roku podatkowym do dochodu całkowitego spółki, a następnie odniesiony w tak ustalonej proporcji do kwoty obliczonego podatku od dochodu całkowitego. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok, wskazując na błędy zarówno sądu I instancji, jak i organu interpretacyjnego. Błędem sądu administracyjnego I instancji było uznanie możliwości ustalenia limitu poprzez jego odniesienie do łącznego dochodu, będącego sumą wartości różniących się od siebie zakresem pojęć dochodów i przychodów. Z kolei błędem organu interpretacyjnego było ustalanie limitu poprzez odniesienie do łącznego dochodu będącego sumą dochodu uzyskanego w Polsce z dochodem uzyskanym w Brazylii poprzez uwzględnienie przychodów obliczonych zgodnie z prawem brazylijskim oraz kosztów obliczonych zgodnie z prawem polskim. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego jest prawidłowe, w zakresie niektórych zagadnień wymaga ono natomiast szerszego komentarza.

3. Glosa

1. Obszerność zbioru umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z większością wiodących gospodarczo państw świata sprawia, że stosunkowo rzadko przedmiotem rozstrzygnięcia sądów administracyjnych jest sprawa dotycząca międzynarodowego opodatkowania, w której nie ma zastosowania bilateralna umowa międzynarodowa. Taki przypadek dotyczy relacji Polski z Brazylią. Umowa dwustronna pomiędzy tymi państwami została podpisana 20 września 2022 r., ale do dnia złożenia niniejszej glosy do druku nie weszła ona w życie¹. Z tego względu podstawę rozstrzygnięcia sprawy stanowi art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Zawiera on jednostronny środek przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu.

¹ Tekst umowy: <https://www.podatki.gov.pl/media/8590/brazylia-pl-kopia-kopia.pdf> (7.05.2025).

waniu². Niekompletna i błędna wykładnia tego przepisu dokonana przez sąd I instancji była przedmiotem słusznej krytyki Naczelnego Sądu Administracyjnego w glosowanym wyroku.

Zagadnieniem, które znalazło się na ubożu głównych rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, a ma istotne znaczenie z perspektywy rozstrzygania podobnych spraw o charakterze transgranicznym, jest wymiana informacji pomiędzy administracjami podatkowymi państwa źródła i rezydencji podatnika. Zgodnie z dyspozycją art. 22b u.p.d.o.p. odliczenie wynikające z przepisów art. 20 tej ustawy stosuje się w przypadku istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Umowa ta musi zapewniać możliwość uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany. Podany warunek eliminuje sytuacje, w których brak możliwości wymiany informacji uniemożliwiałby skuteczną kontrolę prawidłowości przyznawania uprawnień z art. 20–22 u.p.d.o.p. Jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie będącej przedmiotem niniejszej glosy, podstawę prawną uzyskania informacji zawiera Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzona w Strasburgu 25 stycznia 1988 r., następnie zmieniona protokołem sporządzonym w Paryżu 27 maja 2010 r.³ Konwencja strasburska w sposób szeroki reguluje pomoc i wzajemną wymianę informacji poprzez wymianę informacji na żądanie (art. 5), automatyczną wymianę informacji (art. 6) i spontaniczną wymianę informacji (art. 7).

Wyrażony w art. 22b u.p.d.o.p. wymóg istnienia podstawy prawnej wynikającej z umo-

wy międzynarodowej należy jednak rozumieć szerzej niż wyłącznie w sposób formalny. Po pierwsze, aby umowa międzynarodowa wywoływała jakiegokolwiek skutki prawne, musi zostać ratyfikowana lub w inny sposób formalnie zaakceptowana z gotowością przestrzegania jej postanowień przez wszystkie strony. Skutek ratyfikacji dla umowy międzynarodowej jest więc konstytutywny, co oznacza, że bez ratyfikacji umowa nie może wejść w życie⁴. Należy przy tym zwrócić uwagę, że zgodnie z dyspozycją art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych⁵ ratyfikacja umowy wymaga zgody wyrażonej w ustawie, postanowienia dotyczące zasad opodatkowania dochodu i majątku oraz wymiany informacji pozostają bowiem zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP materią zastrzeżoną w konstytucji dla ustawy. Zdarza się, że negocjowana i podpisana przez strony umowa nie wywołuje skutków prawnych. Przykładem jest konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana przez Polskę i USA w Warszawie 13 lutego 2013 r.⁶ Została ona ratyfikowana przez Polskę, natomiast analogicznego kroku nie podjęty dotychczas uprawnione organy władz amerykańskich.

Po drugie, przepis art. 22b u.p.d.o.p. nie definiuje zakresu przedmiotowego, w którym powinna odbywać się wymiana informacji. Tym samym za niewystarczające należy uznać istnienie jakiegokolwiek podstawy dla uzyskania informacji od innego państwa⁷. Wymiana informacji musi obejmować dane istotne w konkretnej sprawie, a więc np. przedmiot zwolnienia lub odliczenia. Poczyniona uwaga nie jest wcale oczywista, na tle dopuszczalności przekazy-

² W. Komer, K. Budasz, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Warszawa 2012, s. 23.

³ Dz.U. 1998, nr 141 poz. 913, dalej: konwencja strasburska.

⁴ J. Szymanek, *Ratyfikacja umów międzynarodowych w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022, nr 2, s. 34.

⁵ Dz.U. 2020, poz. 127 ze zm.

⁶ Tekst umowy: https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213_konwencja_usa_pl.pdf (9.05.2025).

⁷ Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2018 r., II FSK 3647/15.

wania informacji istniały bowiem w przeszłości spory np. dotyczące wykładni przepisów umowy między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiającej środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, w brzmieniu sprzed 2012 r.⁸ Natomiast w sprawie będącej przedmiotem niniejszej glosy nie budzi wątpliwości możliwość uzyskania przez polskie organy podatkowe informacji od organów brazylijskich na podstawie konwencji strasburskiej⁹.

Po trzecie, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, wymiana może obejmować wyłącznie takie informacje podatkowe, które posiada państwo źródła przychodu. Istotne znaczenie ma zatem rodzaj daniny, jakiej podlega polski rezydent podatkowy za granicą. Jak wynika z kontekstu sprawy, był to brazylijski federalny podatek u źródła¹⁰. Co za tym idzie, brazylijskie organy podatkowe będą zobowiązane do przekazania tylko takich informacji, którymi dysponują, a więc wynikających z elementów konstrukcyjnych tego podatku. Należą do nich: suma przychodu oraz pobranego od niego podatku. Konwencja strasburska nie formułuje natomiast obowiązku przekazania informacji, którymi inne państwo nie dysponuje, jak np. kwoty dochodu uzyskanego przez zagranicznego podatnika. Taki wniosek wynika wprost z brzmienia art. 21 ust. 2 lit. c konwencji strasburskiej, zgodnie z którym postanowienia konwencji nie mogą być rozumiane jako nakła-

dające na państwo proszone obowiązku dostarczenia informacji, których nie można uzyskać na mocy jego własnego ustawodawstwa lub jego praktyki administracyjnej albo na mocy ustawodawstwa państwa wnioskującego lub jego praktyki administracyjnej.

Na marginesie głównych rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego można dodać, że przepis art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. nie określa katalogu dokumentów, które musi posiadać polski podatnik, aby skorzystać z odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Wskazany przepis prawny, co oczywiste, nie nakłada na zagranicznego płatnika obowiązku przekazywania polskiemu podatnikowi jakiegokolwiek potwierdzenia zapłaty¹¹. Możliwa jest więc teoretyczna sytuacja, w której polski podatnik wystąpiłby z żądaniem proporcjonalnego odliczenia od podatku obliczonego w Polsce podatku pobranego za granicą, ale w rzeczywistości niewpłaconego przez zagranicznego płatnika na właściwy rachunek. Jediną możliwością zapobieżenia takiemu nieuprawnionemu odliczeniu jest zweryfikowanie przez polskie organy podatkowe faktu zapłaty podatku bezpośrednio u zagranicznej administracji podatkowej. Wymaga to działania na podstawie obowiązującej umowy międzynarodowej. Jakikolwiek inny sposób, w tym ograniczenie się do zbadania oświadczenia o zapłacie, a zatem dokumentu prywatnego wystawionego przez płatnika, nie zapewnia możliwości weryfikacji faktu zapłaty podatku w państwie źródła. Nie zapewnia on tym samym realnej kontroli prawa do odliczenia, której zagwarantowanie było jednym z celów wprowadzenia art. 22b u.p.d.o.p.¹²

2. Źródłem wątpliwości będącej przedmiotem niniejszej glosy jest brzmienie art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. Ustawodawca odwołuje się we wskazanym przepisie wyłącznie do kategorii dochodu, podczas gdy w art. 20 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. pojawiają się zarówno dochód, jak

⁸ Zob. np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 3191/14; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 listopada 2018 r., I SA/OI 1/18.

⁹ Gdyby jednak sprawa dotyczyła innego państwa, z którym Polska nie jest związana bilateralną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania sporządzoną z wykorzystaniem wzorca OECD lub ONZ bądź wielostronną umową o współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, konieczne byłoby szczegółowe zbadanie pozostałych obowiązujących między stronami umów międzynarodowych pod kątem obecności w nich postanowień regulujących wymianę informacji podatkowych.

¹⁰ Por. *Imposto de Renda Retido na Fonte* (IRRF).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2023 r., III SA/Wa 1548/23.

¹² Sejm RP VI kadencji, Prezes Rady Ministrów RM 10-141-10, Warszawa, 20 października 2010 r., druk nr 3500.

i przychód. Nieprawidłowe rozstrzygnięcie sądu I instancji stanowiło rezultat przyjęcia wadliwego i nieuprawnionego założenia, że ustawodawca nie rozgranicza w sposób precyzyjny pojęć „dochód” i „przychód” oraz nie posługuje się nimi w sposób konsekwentny. Powzięte założenie doprowadziło z kolei do błędnego odstąpienia przez sąd I instancji od uwzględnienia wykładni językowej wskazanego przepisu.

Oczywiście zarówno judykatura, jak i piśmiennictwo dopuszczają odstąpienie od wykładni językowej, jeżeli za takim rozwiązaniem przemawiają szczególnie istotne argumenty, np. wypaczenie *ratio legis* interpretowanej instytucji prawnej¹³. W takiej sytuacji konieczne jest jednak wyjaśnienie przyczyn podjętego działania oraz uzasadnienie odmowy zaakceptowania wniosków wypływających z wykładni językowej. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie zwrócił uwagę na niedokonanie przez sąd I instancji tych czynności w dostateczny sposób. Sąd kasacyjny powinien był natomiast dodatkowo zwrócić uwagę sądowi I instancji na konieczność należytego uzasadnienia wyboru wykładni innego rodzaju niż wykładnia językowa, zgodnie bowiem z poglądem prezentowanym w orzecznictwie i piśmiennictwie punktem wyjścia do wykładni tekstu prawnego jest metoda wykładni językowej. Jeżeli więc przepis prawny jednoznacznie formułuje normę prawną, to tak należy ten przepis rozumieć¹⁴. Jedynie dyrektywy wykładni umów międzynarodowych nakazują, aby w procesie wykładni zawsze wykaczać poza wykładnię językową. Nawet w sytuacji językowej jasności postanowień umowy należy sięgnąć np. po wykładnię funkcjonalną¹⁵. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej

głosy wykładni były zaś poddane wyłącznie przepisy krajowego prawa podatkowego.

Sąd I instancji wskazał, że gdy podatnik osiąga przychód podlegający w obcym państwie opodatkowaniu¹⁶, wówczas to „w praktyce” kwota przychodu (a nie dochodu) podlega opodatkowaniu w obcym państwie. W ocenie sądu I instancji opodatkowaniu za granicą podlega zaś przychód (a więc nie dochód). Jego kwota zdaniem sądu I instancji *de facto* stanowi „dochód uzyskany w obcym państwie”. W konsekwencji doszedł on do błędnego przekonania, że dopuszczalne jest połączenie wartości krajowych dochodów i zagranicznych przychodów pomimo oczywistych różnic w znaczeniu obu pojęć. Na wskazanej podstawie sąd I instancji przyznał priorytet wykładni funkcjonalnej. Taka decyzja sama w sobie nie byłaby wadliwa, gdyby prowadziła do poprawnych wniosków.

Wskazany sposób rozumienia przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. w zasadny sposób zakwestionował Naczelny Sąd Administracyjny. Sąd kasacyjny, wykorzystując metodę wykładni językowej, wyszedł z pozycji oczywistych rozbieżności znaczeniowych pomiędzy pojęciami „przychód” i „dochód” oraz niedopuszczalności traktowania tych pojęć wymienne. Podstawą dla wskazanego rozumowania są m.in. ogólne zasady techniki prawodawczej¹⁷. Zgodnie z dyspozycją § 10 r.z.t.p. do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. Już tylko z tej perspektywy niedopuszczalne jest nadawanie identycznego znaczenia dwóm różnym pojęciom. Z punktu widzenia regulacji podatkowych istotne znaczenie ma natomiast odmienny przedmiot pojęć „przychód” i „dochód”. Naturalnie, definicja przychodu w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. nie została sformułowana w sposób ostry. Bez względu jednak na to, jak szerokie będą jej

¹³ Za wyrokiem sądu I instancji: uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07; postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04; uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07.

¹⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n.; wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99; uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2015 r., II GSK 151/14.

¹⁶ Z wyraźnym zastrzeżeniem, że nie podlega on pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodów w państwie źródła.

¹⁷ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283 ze zm.), dalej: r.z.t.p.

szczególne granice, nie budzi żadnych wątpliwości, że dla ich ustalenia nie można uwzględniać wartości kosztów uzyskania przychodu. Uwzględnienie lub nieuwzględnienie kosztów uzyskania przychodu stanowi główne kryterium rozgraniczające pojęcie „przychód” od pojęcia „dochód”. Z tego też względu rację ma sąd kasacyjny, że dla ustalenia limitu odliczenia podatku nieuprawnione jest łączenie wartości z dwóch odmiennych kategorii pojęciowych. Mniejsze znaczenie ma okoliczność, że wartości zostały uzyskane w dwóch różnych państwach. Istotną rolę odgrywa natomiast fakt, że pojęcia „przychód” i „dochód” nie są tożsame, co wyklucza ich wymienne stosowanie. Wartości przychodów i dochodów muszą być zatem ujmowane odrębnie, w ramach własnych, jednorodnych grup. Tylko w ramach takich grup mogą być następnie poddawane sumowaniu i ustaleniu proporcji wartości uzyskanych za granicą w stosunku do ich sumy.

W praktyce obrotu gospodarczego może zaistnieć sytuacja, w której wartość przychodów będzie równa wartości dochodów. Może ona wynikać np. z nieponiesienia kosztów uzyskania przychodu bądź niedopuszczalności zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Wskazaną sytuację należy jednak rozumieć jako prowadzącą do stanu tożsamości wartości ekonomicznej przychodów i dochodów. Nie oznacza ona natomiast tożsamości nazw prawnych, którymi są pojęcia, a w konsekwencji kryteria przychodów i dochodów. Jeżeli ustawodawca posługuje się normatywnym kryterium dochodu w przepisie zawierającym normę regulującą sposób obliczania limitu odliczenia podatku zapłaconego za granicą, to niedozwolone jest, jak zrobił to sąd I instancji, odstępowanie od normatywnego sposobu rozumienia pojęcia na rzecz jego pojmowania w ujęciu ekonomicznym.

3. Odrzucając stanowisko sądu I instancji, które w istocie utożsamiało pojęcia prawne z odpowiadającymi im wartościami ekonomicznymi, Naczelny Sąd Administracyjny w swoim rozstrzygnięciu stanął przed problemem wykładni art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. na tle sta-

nu faktycznego, w którym w ogóle nie wystąpił zagraniczny dochód polskiego przedsiębiorcy. Z uwagi na treść normy wyrażonej w art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁸ sąd kasacyjny był jednak związany granicami skargi kasacyjnej organu podatkowego. Ograniczenie rozważań w uzasadnieniu glosowanego wyroku do oceny nieprawidłowości rozstrzygnięcia sądu I instancji oraz wskazania błędów w stanowisku organu podatkowego wynikało właśnie z tej normy. Konieczne wydaje się zatem przedstawienie wszystkich wariantów interpretacji art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., w tym wariantów nieprzedstawionych w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na ich tle jasne stanie się, dlaczego sposób wykładni przyjęty przez ten sąd był jedynym poprawnym w sprawie. Co więcej, byłby on poprawny także w innych sprawach dotyczących ustalenia limitu kwoty odliczenia podatku zapłaconego za granicą od podatku do zapłaty w Polsce, w warunkach gdy pomiędzy oboma państwami nie ma obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Stosownie do dyspozycji art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. odliczeniu podlega podatek w wysokości, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Ustalenie proporcji limitu odliczenia podatku wymaga w pierwszej kolejności ustalenia dochodu całkowitego, a więc sumowania wartości dochodów uzyskanych w Polsce i za granicą, a następnie wskazania w formie proporcji udziału wartości dochodu zagranicznego w dochodzie całkowitym, którą należy odnieść do wartości zapłaconego za granicą podatku. Po pierwsze, Naczelny Sąd Administracyjny mógł więc uznać, że problem ustalenia limitu odliczenia w ogóle nie istnieje. Skoro bowiem za granicą nie powstał dochód a jedynie przychód, to tym samym nie ma możliwości ustalenia dochodu całkowitego, a w konsekwencji proporcji dochodu zagranicznego do dochodu całkowitego. Taka wykładnia byłaby jednak sprzeczna z funkcją art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p., a więc zapew-

¹⁸ Dz.U. 2024, poz. 935.

nieniem możliwości jednostronnego uniknięcia podwójnego opodatkowania. Poza tym użycie w art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. kryterium dochodu ma znaczenie wtórne wobec wyrażonego w art. 20 ust. 1 zd. 2 u.p.d.o.p. prawa do odliczenia od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów kwoty równej podatkowi zapłaconemu w obcym państwie¹⁹. Wysokość uzyskanego za granicą dochodu może zatem jedynie determinować wysokość odliczenia zapłaconego za granicą podatku, a nie samo istnienie uprawnienia podatnika do dokonania takiego odliczenia.

Po drugie, brak dochodu zagranicznego mógł zostać odczytany przez Naczelny Sąd Administracyjny jako brak obowiązku obliczenia limitu odliczenia przy istniejącym uprawnieniu do dokonania takiego odliczenia. Taka interpretacja byłaby jednak sprzeczna z początkowym fragmentem art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., który wyraźnie zawiera normę ograniczającą prawo do odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Nie budzi bowiem żadnych wątpliwości, że wolą ustawodawcy, wpisującą się w międzynarodowy standard w tym obszarze, było zastosowanie odliczenia w wariancie proporcjonalnym, tj. kredytu zwykłego (*ordinary tax credit*), a nie w rzadko stosowanym i wymagającym wyraźnego wysłownienia w ustawie podatkowej lub umowie międzynarodowej wariancie kredytu pełnego (*full tax credit*)²⁰.

Po trzecie, Naczelny Sąd Administracyjny mógł uznać, że wobec braku dochodu uzyskanego przez polskiego podatnika w Brazylii limit odliczenia powinien zostać ustalony poprzez połączenie takich kategorii wartości, które występują zarówno w Polsce, jak i za granicą, tzn. wyłącznie przychodów, a następnie obliczenie odliczenia w proporcji podatku zagranicznego przypadającego na przychód zagraniczny. Takie rozwiązanie jest jednak niedopuszczalne, bez względu bowiem na to, czy sumowane przychody byłyby obliczone zgodnie

z prawem polskim, brazylijskimi, czy zarówno polskim, jak i brazylijskim, to wykładnia językowa przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. wyklucza możliwość ustalenia limitu wyłącznie z wykorzystaniem przychodu. We wskazanym przepisie ustawodawca posłużył się bowiem wyłącznie pojęciem „dochód”, a nie jak w przypadku art. 20 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. – zarówno „dochód”, jak i „przychód”²¹. Wobec zasygnalizowanych różnic pomiędzy pojęciami „dochód” i „przychód” niedopuszczalne byłoby nadawanie im tożsamego znaczenia. Tym bardziej zaś nadanie dochodowi znaczenia takiego, jakie posiada pojęcie „przychód”, w warunkach braku uzasadnienia do odstąpienia od zastosowania wykładni językowej pierwszego z wymienionych. Z perspektywy rezultatu wykładni językowej nie ma więc wątpliwości, że w odniesieniu do obliczania wysokości limitu odliczenia wykluczona jest możliwość posługiwania się inną kategorią pojęciową niż dochód.

Czwarty wariant wykładni, który prezentowany był przez stronę postępowania, zakładał ustalenie kwoty odliczenia podatku zapłaconego w Brazylii poprzez obliczenie proporcji łącznie przychodu zagranicznego (obliczonego zgodnie z prawem brazylijskim) do dochodu całkowitego. Takie rozwiązanie, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, oznaczałoby połączenie wartości z dwóch różnych grup (kategorii), a w konsekwencji powodowałoby wypaczenie wysokości limitu odliczenia poprzez jego nieproporcjonalne zwiększenie. Nie można bowiem mówić o ustaleniu limitu odliczenia w proporcji, gdy do podstawy jej obliczenia łączy się wartości z dwóch różnych kategorii pojęciowych. Przedstawiony sposób obliczenia limitu wyklucza wykładnia językowa tak przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., jak i podanego przez Naczelny Sąd Administracyjny przepisu art. 20 ust. 6 u.p.d.o.p. Pierwszy ze wskazanych przepisów stanowi o kwocie

¹⁹ Odpowiednio należy też odczytywać dyspozycję art. 22b u.p.d.o.p.

²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 111.

²¹ Z zastrzeżeniem, że oba podane pojęcia nie są przez ustawodawcę traktowane na równi z powodu ujęcia jednego z nich (przychodu) w nawiasie. Poza przedmiotem rozważań pozostaje wskazanie celu takiego działania ustawodawcy.

podatku proporcjonalnie przypadającej na dochód uzyskany w obcym państwie, drugi zaś zawiera normę zakazującą odliczenia wyższej wartości podatku niż proporcjonalnie przypadająca na dochód uzyskany z danego źródła dochodu. Mimo że sąd kasacyjny nie przedstawił przeprowadzonej przez siebie szczegółowej wykładni tego przepisu, to należy uznać, że już samym jego przytoczeniem w uzasadnieniu wyroku podkreślił prymat wykładni językowej w ustalaniu znaczenia pojęcia „dochód”. Inaczej niż w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p., w którego zdaniu pierwszym ustawodawca posługuje się zarówno pojęciem „dochód”, jak i „przychód”, w art. 20 ust. 6 u.p.d.o.p. mowa wyłącznie o dochodzie. Co więcej, o „dochodzie uzyskanym z tego źródła dochodu”. Ustawodawca nie odwołuje się zatem do źródeł przychodu, lecz właśnie do źródeł dochodu, przez które należy w tym kontekście rozumieć dochody zagraniczne wymienione w art. 20 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

Piąty wariant wykładni był prezentowany przez organ podatkowy. W porównaniu do wariantu czwartego przewidywał on posłużenie się wyłącznie jednym kryterium wartości, a więc dochodem. Organ podatkowy stanął przy tym na stanowisku istnienia obowiązku odliczenia od zagranicznego przychodu wartości kosztów jego uzyskania, w sytuacji gdy są one „rozliczane w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Zarówno organ podatkowy, jak i sądy rozstrzygające sprawę nie wyjaśniły wprost, jak rozumieją pojęcie „rozliczenie w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Można natomiast przyjąć – i zdaje się, że w ten sposób wskazane pojęcie rozumie Naczelny Sąd Administracyjny – iż chodzi o zakwalifikowanie poniesionych za granicą wydatków do kosztów uzyskania przychodu zgodnie z prawem polskim oraz o ich uwzględnienie do kalkulacji podatku dochodowego w Polsce. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie przywołał bowiem dyspozycję art. 15 u.p.d.o.p., dzieląc stanowisko organu, że rozliczenie kosztów z uzyskanym przychodem musi odbywać się w ramach tego samego, tzn. polskiego, systemu podatkowego. Oznacza to obowiązek spełnienia wyrażonych w prawie

polskim wymogów kwalifikacji zagranicznych wydatków do kosztów uzyskania przychodu, w tym ujęcia kosztów we właściwej ewidencji podatkowej. Sąd kasacyjny pośrednio wyjaśnił zatem pojęcie „rozliczenie w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Zgodził się on również ze stanowiskiem organu podatkowego w części dotyczącej konieczności uwzględnienia norm prawa polskiego do kwalifikacji kosztów poniesionych przez podatnika na obszarze Brazylii.

Przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym orzeczeniu szósty wariant wykładni art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. stanowi natomiast modyfikację wariantu piątego w części dotyczącej sposobu kwalifikacji zagranicznych przychodów. Proponowana przez organ podatkowy kwalifikacja przychodów przeprowadzona zgodnie z prawem brazylijskim, zaś kosztów zgodnie z prawem polskim nie znajduje podstawy w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd kasacyjny w swoim rozstrzygnięciu słusznie zwrócił więc uwagę na konieczność zachowania systematyczności w stosowaniu norm polskiego prawa podatkowego zarówno do kwalifikacji kosztów, jak i przychodów uzyskanych przez polskiego podatnika w Brazylii. Oznacza to obowiązek dokonania oceny, czy i w jakim stopniu wartości uzyskane za granicą będą mieściły się w definicji przychodu obecnej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, na podanym tle mogą bowiem wystąpić rozmaite rozbieżności, skutkujące np. niezaliczeniem określonych przysporzeń, będących podstawą obliczenia podatku brazylijskiego, do przychodu w Polsce. Rozbieżności mogą także dotyczyć płaszczyzny temporalnej, a więc ustalenia innego niż wynikający z prawa brazylijskiego momentu powstania przychodu w Polsce. Niekonsekwencja w kwalifikacji przychodów i kosztów według norm stanowiących część tego samego systemu prawnego mogłaby zatem doprowadzić do analogicznych skutków, które wystąpiłyby w przypadku uwzględnienia poglądu prezentowanego w sprawie przez podatnika. Ze wskazanego względu Naczelny

Sąd Administracyjny słusznie zwrócił uwagę, że niezbędne jest konsekwentne zastosowanie w sprawie wyłącznie przepisów prawa polskiego – tzn. zarówno art. 15 u.p.d.o.p. dotyczącego kosztów uzyskania przychodu, jak i art. 18 ust. 1 w zw. z art. 7 u.p.d.o.p., odnoszących się do kwalifikacji przychodu.

Z oczywistych względów Naczelny Sąd Administracyjny nie wyjaśnił natomiast przyczyny przyznania wyłączności prawa polskiego w ustalaniu zasad obliczania proporcjonalnego limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku. Jak wskazano na wstępie niniejszej glosy, w okresie objętym sprawą podatkową Polski oraz Brazylii nie łączyła dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, polskie organy podatkowe nie miały więc podstawy do uwzględnienia wartości dochodu ani przychodu obliczonych według norm prawa brazylijskiego przez lokalne organy podatkowe. Przeciwnie, w tej sytuacji polskie organy podatkowe mają obowiązek uwzględnić normy prawa krajowego do ustalania wysokości uzyskanych przychodów i dochodów, a także poniesionych za granicą kosztów.

Poczynione uwagi mają znaczenie również dlatego, że normą w międzynarodowym prawie podatkowym jest posługiwanie się kategorią dochodu (ang. *income*)²². W aktach prawa międzynarodowego to pojęcie jest rozumiane szeroko. Nie posiada ono jednak uniwersalnej definicji²³. Odpowiednio, nie istnieją uniwersalne, międzynarodowe zasady ustalania jego wartości. W tym zakresie co do zasady wyłączne uprawnienie przysługuje poszczególnym państwom. Każde państwo może w swoim prawie wewnętrznym swobodnie ukształtować zasady ustalania dochodu, co przekłada się zarówno na uznawanie określonych przysporzeń jako przy-

chodów, jak i na zasady kwalifikacji wydatków jako kosztów uzyskania przychodu²⁴.

4. Dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładnia językowa art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. daje jasny rezultat – po stronie sądu nie zaktualizował się obowiązek sięgnięcia do pomocniczych reguł wykładni, tj. systemowych i funkcjonalnych²⁵. Naczelny Sąd Administracyjny pozostawił zatem na marginesie rozważań błędny pogląd zaprezentowany przez sąd I instancji, a obecny również w części piśmiennictwa, związany z wykładnią funkcjonalną. Zgodnie z nim należy preferować rezultat wykładni, przy którym zachowujący się racjonalnie gospodarczo podatnik będzie podlegał adekwatnemu do dokonywanych czynności obciążeniu podatkowemu. Pogląd sądu I instancji, mimo że celowo i słusznie pominięty przez Naczelny Sąd Administracyjny, zasługuje jednak na odrębny, krytyczny komentarz.

Prawo podatkowe w ogólności, stosownie do paremii *nullum tributum sine lege*, opiera się na zasadzie legalizmu rozumianego w ten sposób, że obowiązki podatkowe mogą wynikać wyłącznie z obowiązującego prawa²⁶. Realizacja poglądu sądu I instancji wprowadzałaby zatem pozaprawne kryterium racjonalności gospodarczej jako przesłankę dla oceny skutków podatkowych. Pozostawałoby to w sprzeczności z dyspozycją art. 217 Konstytucji RP, co do zasady wykładnia funkcjonalna nie może bowiem prowadzić do tworzenia norm, których ustawodawca nie zawarł w przepisach. Jasne jest zaś, że system podatkowy opiera się na normach prawnych, a nie na analizie ekonomicznej.

²² Zob. np. art. 23B ust. 1 Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku w wersji z 2017 r., zawierający regulację mechanizmu kredytu podatkowego (proporcjonalnego odliczenia).

²³ J. Roeleveld [w:] P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J.F.P. Nogueira, C. West, *Fundamentals of Taxation. An introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, Amsterdam 2019, s. 88–90.

²⁴ Kategoria przychodu (ang. *revenue*) ma natomiast w międzynarodowym prawie podatkowym znaczenie marginalne, chociaż, co jasne, rozpatrywana jako wartość ekonomiczna, stanowi istotny element kształtowania wartości dochodu do opodatkowania.

²⁵ B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12, s. 59–60.

²⁶ W Polsce – z ustawy. Systemy prawne innych państw mogą jednak przyznawać prawo do ustanawiania podatków np. jednostkom samorządu terytorialnego w drodze aktów prawa miejscowego.

Odwołanie się przez sąd I instancji do pojęcia racjonalnego gospodarczo podatnika prowadzi także do subiektywizacji oceny prawnej i tym samym jej uzależnienia od perspektywy oceniającego. Nie istnieje przecież uniwersalna, powszechnie akceptowana definicja sprawiedliwego czy adekwatnego obciążenia podatkowego. Kryteria sprawiedliwości oraz adekwatności są niejednoznaczne i zależą nie tylko od przyjętej koncepcji tzw. sprawiedliwości podatkowej, ale wprost od systemu wartości i przyjętego przez społeczeństwo układu relacji państwo–podatnik. Na podstawowym poziomie oceny jasne jest natomiast, że ta sama czynność, która dla jednego podmiotu jest racjonalna, bo np. skutkuje minimalizacją ryzyka fiskalnego, dla innego może być nieracjonalna, ponieważ prowadzi np. do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodu.

W tym świetle oczywista pozostaje również okoliczność, że podatnicy różnią się nie tylko wielkością dochodów, ale także np. sytuacją rodzinną, zdrowotną, miejscem zamieszkania czy posiadanym kapitałem społecznym. Żaden system podatkowy na świecie nie jest w stanie precyzyjnie odzwierciedlić podanych różnic. Zawsze będą występowały sytuacje, w których obciążenia podatkowe nie będą adekwatne do racjonalnego działania podatnika. Dlatego też polski ustawodawca przewidział w systemie podatkowym środki prawne służące dostosowaniu poziomu obciążeń do indywidualnej sytuacji podatnika²⁷. Ich zastosowanie jest jednak uzależnione od wystąpienia określonych, obiektywnych przesłanek. Ze wskazanych względów pogląd sądu I instancji należy ocenić negatywnie.

5. Podsumowując przeprowadzone rozważania, należy podkreślić, że sprawa będąca przedmiotem niniejszej glosy unaocznia złożoność i specyfikę wątpliwości związanych z ustalaniem limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku w sytuacji braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Analiz

za stanowisk organu podatkowego oraz sądów obu instancji dowodzi, jak istotne znaczenie ma precyzyjne rozróżnienie pojęć „przychód” i „dochód” oraz ich konsekwentne stosowanie w zakresie opodatkowania rozliczeń transgranicznych.

Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, że w warunkach braku bilateralnej umowy międzynarodowej kluczowe znaczenie ma wykładnia językowa przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Sąd kasacyjny odrzucił przy tym możliwość łączenia wartości przychodu zagranicznego, ustalanego według prawa obcego, z dochodem krajowym, podkreślając, że pojęcia te nie są tożsame ani wymienne, a ich niekonsekwentne stosowanie prowadziłoby do wypaczenia mechanizmu proporcjonalnego odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Doniosłe znaczenie ma też wskazanie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że zarówno przychody, jak i koszty ich uzyskania muszą być kwalifikowane zgodnie z polskimi przepisami podatkowymi. Tylko takie rozwiązanie zapewnia spójność i przewidywalność rozliczeń oraz zapobiega potencjalnemu sztucznemu rozszerzeniu wysokości limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku.

Rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego mogą znaleźć swoje zastosowanie w przypadku innych spraw dotyczących opodatkowania dochodów (przychodów) uzyskanych w państwie, z którym Polska nie posiada zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na wskazanym tle szczególnej uwagi wymaga dostrzeżona przez sąd kasacyjny problematyka wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami. Jest ona warunkiem weryfikacji prawa do odliczenia podatku zapłaconego za granicą.

Przyznanie prymatu wykładni językowej czyni bezzasadnym argument wykładni funkcjonalnej dotyczący adekwatności obciążenia podatkowego do czynności racjonalnie gospodarczo zachowującego się podatnika. Skoro bowiem system podatkowy opiera się na zasadzie legalizmu, to obowiązki podatkowe mogą

²⁷ Zob. np. ulga w postaci umorzenia zaległości podatkowej, sformułowana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

wynikać wyłącznie z przepisów prawa. Wprowadzanie pozaprawnych kryteriów, takich jak racjonalność gospodarcza czy subiektywne poczucie adekwatności obciążenia, prowadziłoby do naruszenia zasady pewności prawa i naruszało monopol państwa do kształtowania zakresu oraz wysokości obciążeń podatkowych.

Rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdza nadrzędność stosowania wykładni językowej w prawie podatkowym

oraz konieczność konsekwentnego stosowania krajowych norm do rozliczeń transgranicznych w warunkach braku umowy międzynarodowej. Stanowi ono zarazem istotny wkład w kształtowanie jednolitego orzecznictwa oraz buduje zaufanie do systemu podatkowego, gwarantując zarówno ochronę interesów fiskalnych państwa, jak i pewność prawa dla podatników prowadzących działalność o charakterze międzynarodowym.

Abstract

Calculation of the proportional deduction of tax paid abroad in the absence of a bilateral double taxation treaty – commentary to the Judgment of the Supreme Administrative Court of 4 March 2025, II FSK 755/22

Keywords: *proportional deduction; foreign tax; avoidance of double taxation; revenue; income*

The gloss is approving in nature and concerns the judgment of the Supreme Administrative Court of Poland of 4 March 2025 (II FSK 755/22), which resolves a legal issue regarding the method for calculating the limit of foreign tax credit by a Polish taxpayer in the absence of a double taxation treaty. The main thesis of the gloss indicates that both foreign revenues and the costs of obtaining them should be qualified exclusively under Polish tax law, and that it is inadmissible to combine revenue and income values calculated under different legal systems. The author approves the position of the Supreme Administrative Court, which accords primacy to the linguistic (literal) interpretation over the functional interpretation. The cognitive value of the gloss lies in highlighting the necessity of consistently applying domestic tax regulations in cross-border settlements in the absence of a bilateral double taxation treaty, as well as emphasizing the importance of tax information exchange between states for the effectiveness of the deduction mechanism.

Bibliografia

Literatura

Komer W., Budasz K., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Warszawa 2012.

Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.

Roeleveld J. [w:] P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J.F.P. Nogueira, C. West, *Fundamentals of Taxation. An introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, Amsterdam 2019.

Szymanek J., *Ratyfikacja umów międzynarodowych w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022, nr 2.

Wojciechowski B., *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12.

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.

Akty prawne

Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu 25 stycznia 1988 r., zmieniona protokołem sporządzonym w Paryżu 27 maja 2010 r. (Dz.U. 1998, nr 141 poz. 913).

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2025, poz. 278 ze zm.).
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).
Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. 2020, poz. 127 ze zm.).
Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283 ze zm.).
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2024, poz. 935).
Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiająca środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek z 26 października 2004 r. (Dz.U.UE L 385 z 29.12.2004, s. 30).
Konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana 13 lutego 2013 r. (dotychczas nieratyfikowana).
Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku 2017 (pełna wersja).
Umowa między Rzeczypospolitą Polską a Federacyjną Republiką Brazylii w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się i unikaniu opodatkowania, podpisana 20 września 2022 r. (dotychczas nieratyfikowana).

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99.
Postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04.
Uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07.
Uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07.
Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10.
Wyrok NSA z dnia 19 marca 2015 r., II GSK 151/14.
Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 3191/14.
Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2018 r., II FSK 3647/15.
Wyrok WSA w dniu Olsztynie z dnia 7 listopada 2018 r., I SA/Ol 1/18.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2022 r., III SA/Wa 1049/21.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2023 r., III SA/Wa 1548/23.
Wyrok NSA z dnia 4 marca 2025 r., II FSK 755/22.

Inne

Sejm RP VI kadencji, Prezes Rady Ministrów RM 10-141-10, Warszawa, 20 października 2010 r., druk nr 3500.

Katarzyna Osiak-Krynicka, PhD

ORCID: 0000-0003-2101-6717

katarzyna.osiak-krynicka@mail.umcs.pl

Department of Criminal Procedure

Faculty of Law and Administration

Maria Curie-Skłodowska University

New templates for warnings and information on the course of interview for minor witnesses in criminal proceedings – an improvement or an unused potential?

Keywords: *witness; interview; instruction on rights and obligations; principle of information; minor; secondary victimization*

A minor witness is especially exposed to secondary victimisation in connection with their participation in criminal proceedings, regardless of whether the interrogation takes place under the ordinary procedure or a protective mode. A way to shield the child from trauma potentially arising from their contact with the justice system – and to enable fuller and more informed participation in the interview – is to inform them of their rights and obligations, in a manner adapted to their age and developmental level. Due to the amendment to the Code of Criminal Procedure by the Act of 13 January 2023 on the change of the Civil Procedure Code and certain other acts, the Minister of Justice was, by statutory delegation, obliged to issue regulations containing new templates of instructions, explanations and information regarding hearings and criminal proceedings, which are addressed, among others, to minor witnesses. In this article, the author analyses and evaluates the templates of instructions issued by the Minister of Justice for minor witnesses, and attempts to answer the question posed in the title: are the new templates an improvement from the point of view of a child being interviewed in criminal proceedings, or did the Ministry of Justice, despite having resources and ability, fail to exploit the potential of the amendment and did not succeed in drafting instruction templates accessible enough for a minor?

Introduction

A minor may participate in criminal proceedings both as a witness and as a victim. This is supported primarily by codes, as well as by case law and scholarly doctrine.¹ The

Act of 6 June 1997 – the Code of Criminal Procedure² explicitly regulates institutions

¹ Act of 6 June 1997 – Code of Criminal Procedure (Journal of Laws of 2025, item 46, 304), hereafter as: CPC.

² V. Kwiatkowska-Darul, *Przesłuchanie dziecka w polskiej procedurze karnej – zagadnienia ogólne*, „Dziecko Krzywdzone” 2004, no 6, p. 1; I. Zieniewicz, *Prawno-kryminalistyczna problematyka przesłuchania małoletniego w procedurach prawnych*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2018, vol. I, p. 161;

applicable to a minor witness, for example in Art. 171 § 3 CPC (if the person being questioned is under 18 years of age, the activities involving him/her should, if possible, be carried out in the presence of a legal representative, actual guardian or an adult indicated by the person being questioned, unless the good of the proceedings prevents this or the person being questioned objects to it), Art. 189 point 1 CPC (no oath is taken from persons under 17), and also Art. 185a CPC (hearing of a minor victim of a crime involving violence or threat, or of crimes from Chapters XXIII, XXV and XXVI of the Criminal Code).

From the point of view of a minor's activity as a participant in criminal proceedings, as well as due to the lack of procedural capacity (expressed *espressis verbis* under Art. 51 § 2 CPC), their participation is most visible when giving testimony as a witness, because that role is of a personal nature.³ The interrogation of a minor in criminal proceedings may be

conducted either under the ordinary procedure⁴ or the protective procedure regulated in Art. 185a–185c and 185e CPC.⁵

As literature in the field indicates, a child who learns that they will be interviewed experiences fear and stress from this, a sense of helplessness, lack of faith in their abilities, or even hatred.⁶ The procedural situation the minor is in is often not understood by them, and their intellectual and socio-emotional development

(wybrane zagadnienia proceduralne), „Państwo i Prawo” 2006, no. 3, p. 78.

⁴ The standard procedure is based on Art. 177 of the Polish Code of Criminal Procedure and, in general terms, means that the child is interviewed in the same way as an adult. That is, during the preparatory proceedings, the child is questioned by the authority conducting the investigation, for example at a police station or in the office of the public prosecutor's office, and during the judicial proceedings, the questioning takes place in the courtroom by the court. This mode of questioning applies to a minor witness when the conditions for conducting a protective hearing are not met. J. Podlewska, *Regulacje prawne dotyczące przesłuchiwanie dzieci w Polsce* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018, s. 7.

⁵ The protective procedure for interviewing is regulated by Art. 185a–185c and 185e of the Code of Criminal Procedure – its purpose is to prevent secondary victimisation of the person being interviewed in criminal proceedings and to minimize the imbalance of power between the interviewer and the interviewee. A protective hearing is conducted during a court session with the participation of an expert psychologist, in a Child-Friendly Interview Room. K. Makaruk, P. Masłowska, *Ochrona małoletniego...*, pp. 65–67; D. Brulińska, D. Dajnowicz, *Dziecko jako świadek w procesie karnym w ujęciu teoretycznym i praktycznym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2015, vol. XXXV, p. 88; A. Budzyńska, *Psychologiczna perspektywa...*, p. 20; I. Zieniewicz, *Prawno-kryminalistyczna...*, p. 161.

⁶ The person conducting the interview should be aware that the stress experienced by a minor due to their involvement in criminal proceedings, especially during the interview, leads to faster than usual fatigue – this fatigue can result in elevated blood pressure, heart disease, ulcers, diabetes, colitis, headaches, back pain, depression, skin conditions, anxiety, and increased susceptibility to illness. Children who are victims of sexual offenses, abductions, or violence are particularly vulnerable to these consequences. V. Kwiatkowska-Darul, *Przesłuchanie dziecka*, Kraków 2001, pp. 165–166; J. Kaczmarek, M. Kierszka, *Porwania dla okupu*, Warszawa 2008, LEX.

H. Gajewska-Kraczkowska, *Przesłuchanie małoletniego w postępowaniu karnym: paternalizm a rzetelność procesu karnego* [in:] *Funkcje procesu karnego. Księga jubileuszowa profesora Janusza Tyłmana*, ed. T. Grzegorzczak, Warszawa 2011, pp. 759–760; K. Makaruk, P. Masłowska, *Ochrona małoletniego pokrzywdzonego przed wielokrotnym przesłuchaniem – rozważania w świetle wyników badania jakościowego*, „Dziecko Krzywdzone” 2021, vol. 20 no 1, pp. 65–67; A. Budzyńska, *Psychologiczna perspektywa przesłuchania dziecka* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018, p. 20; Examples of decisions regarding the questioning of a minor in a criminal trial include: Supreme Court judgment of 20 January 2016, case sign. III KK 187/15, Lex no. 1984691; Supreme Court decision of 15 March 2012, case sign. III KK 244/11, Lex no 1167624; Supreme Court decision of 13 February 2020, case sign. IV KK 599/18, Legalis nr. 2532867; Supreme Court judgment of 16 April 2015, case sign. V KK 4/15, Legalis no 1242273; Supreme Court decision of 7 May 2013, case sign. III KK 380/12, Legalis no 731237; Supreme Court decision of 6 July 2006, case sign. IV KK 226/06, Lex no 219845; Supreme Court decision of 20 February 2018, case sign. V KK 351/17, Legalis no 2296454.

³ Supreme Court Resolution of 19 February 2003, case sign. I KZP 48/02, OSNKW 2003, no. 3–4, pos. 23; J. Kosonoga, *Małoletni jako świadek przestępstwa*

adds further difficulty in communicating with adults, strangers (e.g. during the hearing).⁷ Typically they fear: 1) the perpetrator (meeting or confronting them, or that the perpetrator will threaten or be angry with the child, or that giving testimony will lead to rejection by the perpetrator); 2) punishment (the child fears they will be punished for participating or doing something their parents forbade, e.g. walking through a park where they met the perpetrator and were harmed, even though parents expressly forbade them from walking in the park); 3) difficulties in the interrogation process (fear of forgetting something, making mistakes, not knowing answers, not understanding questions; what if they want to drink or use the toilet), and 4) worsening of the family situation (fear that if they tell what happened, it will worsen the family situation or cause rejection).⁸ Providing the minor with knowledge about the hearing and its course and what is expected of them gives them some sense of safety and may positively affect the quality of their testimony.⁹

Since the legislator predicted the child's possibility to appear as a witness in criminal proceedings, it is appropriate to ensure the minor can prepare for participation in this act – at least by receiving basic information about its course in advance. Informing a minor witness of their rights and obligations should be carried out with care, in a way adapted to their age and developmental level. Preparing the child for the interrogation and clearly informing them of

their rights and duties in the criminal process increases the child's ability to give precise and comprehensive accounts of experienced events, as well as soothes possible negative effects related to participation in the interrogation.¹⁰

As the Supreme Court stated in its decision of 7 May 2019: “the instruction should be given with due diligence and reliability, in a full, precise and understandable manner, so as to exclude the possibility that it might qualify as misleading instruction or a lack of instruction. Essentially, it is about such a mode of delivery that, in the case of rights the participant is entitled to in proceedings, will simply ensure the actual possibility of using them.”¹¹ While one should fully agree with the Supreme Court's position, in the situation where the person being interviewed is a minor, both written and oral instruction should, as far as possible, be concise, simple, not rely on verbatim recitation of statutory texts, begin with an indication of rights rather than codes. Moreover, in the written version of the instruction, its content should, as far as possible, also be presented graphically, use colors to make it visually attractive to a child, employ larger font, and divide the text into sections.¹²

⁷ A. Budzyńska, *Psychologiczna perspektywa...*, p. 19.

⁸ A. Budzyńska, *Przygotowanie małoletnich świadków do udziału w przesłuchaniu* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018, p. 57.

⁹ A. Gadomska, *Przygotowanie do przesłuchania małoletniej ofiary w charakterze świadka*, „Prokuratura i Prawo” 2008, no. 7–8, p. 194; J. Zmarzlik, *Przygotowanie dziecka do uczestnictwa w przesłuchaniu* [in:] *Dziecko wykorzystywane seksualnie. Diagnoza, interwencja, pomoc psychologiczna*, ed. M. Sajkowska, Warszawa 2010, p. 60; A. Budzyńska, *Przygotowanie małoletnich świadków do przesłuchania w procedurach karnych. Szkolenie dla profesjonalistów. Scenariusz zajęć*, Warszawa 2015, p. 9; D. Brulińska, D. Dajnowicz, *Dziecko jako świadek...*, p. 94.

¹⁰ A. Gadomska, *Przygotowanie do przesłuchania...*, no. 7–8, p. 194; K. Osiak-Krynicka *Przygotowanie małoletniego do przesłuchania w Przyjaznym Pokoju Przesłuchań – aspekty praktyczne i teoretyczne*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2021, vol. 10, no. 2, pp. 181–196; J. Kaczmarek, M. Kierszka, *Porwania dla okupu*; J. Kosowski, *Zasada informacji prawnej w polskim procesie karnym w świetle art. 16 k.p.k.*, Warszawa 2011, p. 386.

¹¹ Supreme Court decision of 7 May 2019, case sign. II KZ 12/19, Lex no 2694660.

¹² M. Kornak, *Małoletni jako świadek w procesie karnym*, Warszawa 2009, pp. 199–201; K. Osiak, *Kryminalistyczno-procesowe aspekty przesłuchania w trybie art. 185a k.p.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2018, no. 6, pp. 137–156; J. Zmarzlik, *Przygotowanie dziecka...*, pp. 58–79; J. Kosowski, *Pouczenie świadka w procesie karnym a kwestia odpowiedzialności karnej (zagadnienia wybrane)* [in:] *Problemy stosowania prawa sądowego. Księga ofiarowana Profesorowi Edwardowi Skrętowiczowi*, ed. I. Nowikowski, Lublin 2007, pp. 318–335; *idem*, *Regulacje ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. o ochronie i pomocy dla pokrzywdzonego*

The legislator seems to recognize the need for proper instruction of a minor witness about their rights and duties, as well as preparing them for participation in the hearing, because by way of the Act of 13 January 2023 amending the Civil Procedure Code and certain other acts,¹³ it amended Art. 171 and 300 CPC and added Art. 185f CPC, providing statutory delegation for the Minister of Justice to issue regulations containing templates of instructions and templates of information on the course, manner and conditions of hearing, taking into account the need for comprehension by the persons being interviewed.

As a result of the entry into force of that amendment, the Minister of Justice issued four new regulations: 1) regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on defining templates of written instructions on the rights and obligations of suspect, victim and witness;¹⁴ 2) regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on defining templates of written explanations for suspect,

victim and witness regarding the scope of their rights and the manner and conditions of interrogation;¹⁵ 3) regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on defining templates of information on the course, manner and conditions of interrogation of suspects and witnesses under 18;¹⁶ and 4) regulation of the Minister of Justice of 13 January 2025 on defining templates of information on the course, manner and conditions of interrogation for persons interrogated under Art. 185a–185c and 185e CPC.¹⁷

The aim of the article is to evaluate the new templates of instructions and information on hearings for minor witnesses contained in the regulations of the Minister of Justice. Furthermore, the author will attempt to answer the question posed in the title: whether their introduction is an improvement or whether, in creating them, the Ministry of Justice did not fully use the possibilities at its disposal and missed the opportunity to help and support the minor witness before their participation in the most difficult evidentiary act in criminal proceedings.

i świadka w kontekście ochrony pokrzywdzonych przez przemoc domową [in:] Prawnikarna ochrona pokrzywdzonych przemocą domową, ed. M. Kopec, Lublin 2017, pp. 63–76.

¹³ Act of 13 January 2023 amending the Civil Procedure Code and certain other acts (Journal of Laws 2023, item 289, 535).

¹⁴ Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on templates of written instructions on the rights and duties of suspect, victim and witness (Journal of Laws 2024, item 1658), hereinafter referred to as: „RegWritInst”. This regulation implements within its Directive (EU) 2012/13 of the European Parliament and of the Council of 22 May 2012 on the right to information in criminal proceedings (EU Official Journal 142, 01.06.2012, p. 1), Directive (EU) 2012/29 of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 establishing minimum standards on the rights, support and protection of victims of crime, replacing Council Framework Decision 2001/220/JHA (EU Official Journal 315, 14.11.2012, p. 57), Directive (EU) 2011/99 of the European Parliament and of the Council of 13 December 2011 on the European protection order (OJ L 338, 21.12.2011, p. 2) Directive (EU) 2016/800 of the European Parliament and of the Council of 11 May 2016 on procedural safeguards for children who are suspects or accused persons in criminal proceedings (OJ L 132, 21.05.2016, p. 1).

I. Analysis of the Templates of Instructions on Rights and Obligations for Minor Witnesses

First, the regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on defining templates of written instructions on the rights and obligations of suspect, victim and witness is

¹⁵ Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on templates of written explanations for suspect, victim and witness regarding their rights and the manner and conditions of interrogation (Journal of Laws 2024, item 1659) hereinafter referred to as: „RegWritExp.”

¹⁶ Regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on templates of information regarding the course, manner and conditions of hearings for suspects and witnesses under 18 years of age (Journal of Laws 2024, item 1645).

¹⁷ Regulation of the Minister of Justice of 13 January 2025 on templates of information about the course, manner and conditions of interrogation for persons questioned under Art. 185a–185c and 185e of the CPC (Journal of Laws 2025, item 59).

analysed. It entered into force on 15 November 2024 and contains six attachments, of which Attachment No. 6 is addressed to a minor witness – template of instructions on rights and obligations of a witness under 18.

A preliminary review of the content and appearance of Attachment No. 6 (RegWritInst) allows the conclusion that the Minister's actions should be welcomed, because compared to the previous instruction, which provided no adjustment for minor witnesses, the new template is a definite *novelty* and a huge aid for the minor witness, who often faces fear and uncertainty about the hearing.¹⁸ However, a deeper interpretation of Attachment No. 6 (RegWritInst) reveals that the phrasing and appearance of instructions for minors interviewed in both ordinary and protective mode raise serious concerns.

First of all, attention must be drawn to the fact that the text of the template is too long – it has 16 pages, whereas it should have, especially for younger children, a maximum of 4–5 pages – the younger the child, the harder it will be for them to concentrate and review the entire content of the template, especially as the layout does not visually capture attention.¹⁹ Although certain contents are placed in boxes and highlighted with colors, firstly their appearance (and the content itself) is almost a carbon copy of the instruction template for persons over 18 (Attachment No. 5 of RegWritInst). Secondly, it appears that those who drafted the instruction templates forgot that children and adolescents use language of different degrees of complexity. How is an 8–13-year-old supposed to understand text that is also addressed to a 16- or 17-year-old, who is at a completely different stage of education and development?²⁰ Separate templates should therefore have been developed for minors under, say, 10/12 years old, and minors above that age.

Unfortunately, Attachment No. 6 RegWritInst also fails to explain the content of codes about which the witness is instructed rather, the text is paraphrased in the second-person singular and uses formulations and terms without presenting their meanings (e.g. auxiliary prosecutor, mediation proceedings, temporary arrest, discontinuation of proceedings, expert opinion, expert, consul, full legal capacity), the understanding of which may be difficult even for an adult without legal training.

Attention must also be paid to the instruction in Attachment No. 6 RegWritInst for a minor witness – which does not begin with rights but with duties, including the duty to appear and information on consequences of non-appearance and the possibility of imposing a penalty, detention and compulsory bringing or arrest on the minor or their legal representative. Setting aside the fact that this instruction contradicts the law – because until reaching age 17 such consequences cannot be applied to a minor witness – it may be paralyzing for a child who receives such information before the scheduled interrogation and increase their fear of participation.²¹

Moreover, a substantive error slipped into the instruction: Attachment No. 6 RegWritInst includes content regarding potential liability for minors for giving false testimony, even though a child under 17 bears no such liability. This follows from the fact that Art. 233 § 1 Criminal Code provides for criminal liability for giving false testimony, and a condition for liability is that the witness is instructed about it or takes an oath. Since according to Art. 189 point 1 CPC no oath is taken from persons under 17, and until reaching age 17 the child bears no criminal liability (Art. 10 § 1 Criminal Code),

¹⁸ A. Budzyńska, *Psychologiczna perspektywa...*, p. 19.

¹⁹ A. Kamza, *Rozwój dziecka. Wczesny wiek szkolny. Seria: Niezbędnik Dobrego Nauczyciela* (ed. A.I. Brzezińska), Warszawa 2014, pp. 33–39.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ K. Osiak, *Prawa i obowiązki małoletniego pokrzywdzonego, które przysługują mu podczas przesłuchania w trybie art. 185a Kodeksu postępowania karnego*, „Dziecko Krzywdzone” 2016, vol. 15, no. 4, pp. 99–100; A. Antoniuk-Drożdż, *Przesłuchanie dziecka w procesie karnym – uwagi praktyczne*, „Prokuratura i Prawo” 2006, no. 6, pp. 45–49.

they cannot be liable for giving false testimony in juvenile matters because the conditions in Art. 233 § 1 Criminal Code are not met.²² At this point, a *de lege ferenda* request should be submitted to the legislator to modify the content of the decree and remove the provision on the liability of minors for giving false testimony.

2. Analysis of Written Explanation Templates Regarding the Scope of Rights and the Manner and Conditions of Hearing for Minor Witnesses

On 15 November 2024, along with the Regulation of the Minister of Justice dated 7 November 2024, on specifying written templates for informing suspects, victims, and witnesses of their rights and obligations, another regulation came into force – the Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024, on specifying written explanation templates for suspects, victims, and witnesses regarding the scope of their rights and the manner and conditions of their hearing. This second regulation serves as a supplement to the former and contains six attachments. Of these, Attachment No. 5 concerns minor witnesses and includes a template for explaining the rights and obligations, as well as the manner and conditions of hearing, of a witness under 18 years of age.

At first glance, from the perspective of an adult, especially one with legal education, the content of Attachment No. 5 RegWritExp, does not raise major concerns. It is colorful and contains illustrations, which differentiates

it from other legal documents typically found in criminal case files. It consists of 12 pages. The text is not consolidated but divided into sections. Key information is presented in bullet points and highlighted in bold and blue font. Moreover, attachment 5 RegWritExp, includes illustrations intended to relate to the information provided in the text.

Does the above therefore imply that the work of the Ministry of Justice on developing templates for explanations regarding the scope of rights and obligations, as well as the manner and conditions of hearing a witness under the age of 18, should be positively received? From an adult's perspective, perhaps yes. However, when adopting the perspective of a child, especially a young school-aged one, this view cannot be fully shared. From a substantive point of view, the first concern is the use of terms that may be difficult, or even impossible, for a child to understand, such as: "this is not required to protect your interests," "cooperation," "particularly close relationship," or "disgrace." The document also raises visual concerns. First, the purple color used in Attachment No. 5 RegWritExp should be more appealing to a child – i.e. that is, more cheerful, warm, and at the same time calming, e.g., dark pink, green, or orange. It would also be worth considering the use of different colors for different sections of the text. Second, the text in Attachment No. 5 should be justified, as in its current form it appears somewhat chaotic.

Third, the illustrations used do not help in understanding the content – they seem random and decorative rather than functional. Importantly, they are not colored but black, which may further increase a child's anxiety. While discussing the illustrations, attention should also be paid to the image of Pinocchio that appears crossed out in the document. While it may be understandable that the author intended to explain to the child that one must not lie when testifying, from both a psychological and educational perspective, this has been done improperly. Not only does the image fail to explain the difference between truth and lies or

²² Amicus curiae brief of the Helsinki Foundation for Human Rights from 2013; A similar position was also expressed by the Minister of Justice in a letter dated 29 May 2009 addressed to the Commissioner for Human Rights, in which he stated that a witness who is under 17 years of age is not given an oath and is therefore not subject to criminal liability for an act under Art. 233 § 1 of the Penal Code and cannot be warned of criminal liability, but should be advised that false testimony, i.e. giving false testimony or concealing the truth, is conduct criminalized as a crime (PRO-494684-II/05/DK).

encourage the child to tell the truth, but it may also cause fear that lying will result in being ridiculed (as Pinocchio's nose is often used jokingly in everyday speech). Furthermore, the child may feel that only they will bear the consequences of lying – whereas in reality, false testimony harms the accused, who may be unjustly convicted.

Moreover, while reading Attachment No. 5 RegWritExp, one may question the validity for issuing both a notice of rights and obligations for underage witnesses and a separate document explaining its contents. Why did the legislator, instead of issuing a single regulation containing a short, comprehensible, and plainly written notice, assign the Minister of Justice the task of issuing two regulations, each with attachments, where understanding one is dependent on becoming familiar with the other, and the combined content spans dozens of pages? For example, Attachment No. 6 RegWritInst addressed to witnesses under 18 years of age has 16 pages, and the explanation template for this notice, provided in Attachment No. 5 RegWritExp, is 12 pages long – totaling 28 pages. This means that a minor must read 28 pages to fully and consciously understand their rights and obligations in criminal proceedings. However, given the format and content of Attachments No. 6 and No. 5, they will still require the assistance of a parent or guardian. An 8-year-old child, even if able to read the text, would not be capable, considering attention span at that age, of reading such a volume of material in one sitting.²³

For these reasons, Attachment No. 5 RegWritExp does not allow for an unambiguous positive assessment of the adopted regulation. Therefore, *a de lege ferenda* postulate should be formulated, not only to shorten and make the content of the notice more appealing, but also to create one comprehensive document addressed to underage witnesses. Such a document should include both the notice itself and an explanation of key aspects of the child's hearing, in a way

that is understandable for minors of all ages, or alternatively, to issue separate notices for minors under 12 and those aged 12 and above.

3. Analysis of Templates for Information about the Course, Manner and Conditions of Hearing for Minor Witnesses

From the perspective of a minor witness, in addition to the Minister of Justice's regulation of 7 November 2024 regarding the templates of written notices of rights and obligations for the suspect, victim, and witness, and the regulation of 7 November 2024 on the templates of written explanations for suspects, victims and witnesses regarding the scope of their rights and the manner and conditions of interrogation, the following are also significant – the regulation of 31 October 2024 concerning templates of information about the course, procedure and conditions of interrogation of suspect and witness who have not reached 18 years of age, and the regulation of 13 January 2025 regarding templates of information about the course, procedure and conditions of interrogation for persons interrogated under the regime specified in Art. 185a–185c and 185e of the Polish Code of Criminal Procedure.²⁴ These regulations are particularly important because they include attachments addressed to witnesses under 18, providing information about hearing rules, location, presence of people during the interrogation, and how the evidentiary act unfolds.

Moreover, the existence of these regulations constitutes a form of implementation of the minor's right to prepare for participation in a hearing, which for a child questioned under the ordinary procedure results from Art. 171 § 8 CPC (according to which prior to the first hearing a person who has not reached 18 years of age receives information about the course, manner

²³ A. Kamza, *Rozwój dziecka...*, pp. 33–39.

²⁴ Regulation of the Minister of Justice of 22 September 2024 on the manner of preparing and conducting hearings under Art. 185a–185c and 185e of the CPC and the conditions for premises to be used in such hearings (Journal of Laws 2024, item 1477).

and conditions of the hearing. The information includes a descriptive or graphic presentation of the course, manner and conditions of the hearing. At least 3 days should go by between delivery of the information and the date of the hearing, unless the interests of the proceedings preclude it), and for a child questioned under the protective procedure it arises directly from § 9 section 1 point 2 of the Regulation of the Minister of Justice of 22 September 2024 on the manner of preparing and conducting hearings under the procedure specified in Art. 185a–185c and 185e of the Code of Criminal Procedure and the conditions that the rooms intended for conducting such hearings should meet, according to which before the hearing an expert psychologist conducts a preliminary conversation with the witness in the hearing room in order to establish contact with them, determine or recognize their current physical, mental, emotional state, acquaint them with the course and location of the hearing and, if necessary, reduce their level of anxiety and fear, and indirectly from Art. 185f § 2 of the Code of Criminal Procedure, pursuant to which before the first hearing, a person questioned under the procedure specified in Art. 185a–185c and 185e receives information about the course, manner and conditions of the hearing. The information includes a descriptive or graphic presentation of the course, manner and conditions of the hearing. At least 3 days should go by between delivery of the information and the date of the interrogation, unless the interests of the proceedings preclude it.

With respect to a minor witness questioned under the ordinary procedure, the information referred to in Art. 171 § 8 of the Code of Criminal Procedure was presented in Attachment No. 2 to the Regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on the determination of templates of information about the course, manner and conditions of the hearing of the suspect and witness who have not reached 18 years of age.²⁵ Analysis

of the content of Attachment No. 2 referring to a witness under 18 years of age allows for the formulation of the following conclusions. First, it appears that the content of such information visually should be more attractive to its addressees. An interesting solution would be for example the addition of a drawing of the courtroom, indicating the witness's location, where the minor will stand during the hearing, and in the case of an interview in preparatory proceedings – a drawing of the room in which the interrogation takes place. Secondly, it would be easier for minors to understand if more colors were applied to the content and key phrases or words were bolded. It would also be useful to justify the text. Thirdly, objections are also raised by the volume of the text – the instruction has 10 pages. Fourthly, the text of Attachment No. 2 should be differentiated in terms of difficulty for children below and above 12 years of age. One can certainly assume that a child, for example 7 years old, as long as they will not have difficulty reading the text, may have difficulty understanding it. Thus a postulate must be formulated here for refining the content of Attachment No. 2 both visually and dividing this content by the age of its addressees.

As for minors interviewed under the protective procedure, the information referred to in Art. 185f § 3 of the Code of Criminal Procedure was presented in Attachments 1–3 to the Regulation of the Minister of Justice of 13 January 2025 on the determination of templates of information about the course, manner and conditions of hearings for people being questioned under the procedure specified in Art. 185a–185c CPC and Art. 185e CPC. Analysis of the content of Attachment No. 1 containing the template information about the course, manner and conditions of the hearing of the victim being questioned under the procedure specified in Art. 185a CPC, Attachment No. 2 containing the template information about the

²⁵ Regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on templates of information regarding the course, manner and conditions of hearings for suspects and

witnesses under 18 years of age (Journal of Laws 2024, item 1645).

course, manner and conditions of the hearing of the witness questioned under the procedure specified in Art. 185b CPC, and Attachment No. 3 containing the template information about the course, manner and conditions of the hearing of the victim questioned under the procedure specified in Art. 185c CPC allows for the formulation of the following conclusions. First of all, one should appreciate the legislator's action in which they introduced the obligation for the Minister of Justice to create templates of such information. Nevertheless, it seems that the content of such information visually should be more attractive to its readers. An interesting solution would be for example including a drawing of the hearing room, waiting room and technical room, which would allow easier imagining of the space in which the hearing will take place. Although Attachments 1–3 contain a drawing of the hearing room, its quality and execution, as well as colors, do not create a friendly and safe impression, and the other drawings added to the content look as if they were pasted in randomly and do not contribute anything meaningful. It would therefore be worth replacing them with other graphics related to the content and made in better quality. Moreover, it would be easier and more attractive for minors if more colors were applied and the important phrases or words were bolded. It would also be worthwhile to justify the text and describe in bullet points the stages of the hearing and highlight the rights that apply during the hearing.

Summary

The considerations made in this article lead to the following thoughts. First and foremost, one should appreciate the legislator's actions, who provided in the content of the provisions of the Code of Criminal Procedure delegation in Art. 171 § 9, Art. 185f § 3 and Art. 300 § 4 for the Minister of Justice to issue regulations containing attachments addressed to a minor witness presenting instructions, explanations of those instructions, as well as information on

the rules, course and place of hearing, as well as the persons participating in that act. Their release must be regarded with full conviction as a step in the right direction and a change for the better, because until now there have been no such official instructions and information about hearing adapted to the age and level of development of the child, aside from those developed and published by non-governmental organizations. However, after analyzing the content of the Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on determining templates of written instructions regarding the rights and duties of the suspect, victim and witness, the Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on determining templates of written explanations for the suspect, victim and witness regarding the scope of their rights and the manner and conditions of hearing, the Regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on determining templates of information about the course, manner and conditions of hearing of the suspect and witness who have not reached 18 years of age, and the Regulation of the Minister of Justice of 13 January 2025 on determining templates of information about the course, manner and conditions of hearing for people questioned under the procedure specified in Art. 185a–185c and 185e of the Code of Criminal Procedure, from the point of view of the best interests of the child, the result of the Ministry of Justice's actions must be regarded as unused potential. This is evidenced by the fact that the Minister of Justice, having financial means and access to expert educators, psychologists and consultations, issued regulations containing templates of instructions, explanations and information for minor witnesses, which are, as shown by the above analysis, poorly thought-through, unrefined, too lengthy, contain random pictures and drawings that do not graphically clarify their content and phrases that may be incomprehensible to their addressees and are virtually contrary to the purpose for which they were introduced, i.e. instructing the child participating in criminal proceedings

in a manner adapted to their age and level of development.

Moreover, one cannot overlook the fact that it is unclear why the legislator did not foresee the creation for the minor, instead of three separate documents totaling nearly 30 pages – a single instruction consisting of 4–5 pages and in a simple, accessible way for the minor using graphics and drawings presenting the rights as well as duties of the minor witness, the place of hearing, its course

and information about people taking part in that action. Crucially, this document should be formulated in such a way as to enable the minor who has reached school age and has acquired the ability to read, to become acquainted with it without the assistance of parents, since one must not forget that not always the situation in which the minor witness or victim who is to be questioned as a witness allows them to obtain support and help from a parent or guardian in preparing for this procedural act.

Abstrakt

Nowe wzory pouczeń i informacji o przebiegu przesłuchania dla małoletnich świadków w procesie karnym – zmiana na lepsze czy niewykorzystany potencjał?

Słowa kluczowe: świadek; przesłuchanie; pouczenie o prawach i obowiązkach; zasada informacji; małoletni; wtórna wiktyimizacja

Małoletni świadek jest szczególnie narażony na wtórną wiktyimizację w związku z jego udziałem w procesie karnym, niezależnie od tego, w jakim trybie odbywa się przesłuchanie – zwykłym czy ochronnym. Sposobem na uchronienie go przed traumą mogącą wyniknąć z jego kontaktu z wymiarem sprawiedliwości, a także na pełniejszy i bardziej świadomy udział w przesłuchaniu jest pouczenie go o przysługujących mu prawach i ciężących na nim obowiązkach w sposób dostosowany do jego wieku i stopnia rozwoju. W związku z nowelizacją przepisów Kodeksu postępowania karnego ustawą z dnia 13 stycznia 2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw Minister Sprawiedliwości został w drodze delegacji ustawowej zobowiązany do wydania rozporządzeń zawierających nowe wzory pouczeń, wyjaśnień i informacji dotyczących przesłuchania oraz procesu karnego, które adresowane są także m.in. do małoletniego świadka. Autorka w niniejszym artykule dokonuje analizy i oceny wydanych przez Ministra Sprawiedliwości wzorów pouczeń dla małoletnich świadków oraz podejmuje próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie postawione w tytule, czy nowe wzory są zmianą na lepsze z punktu widzenia dziecka przesłuchiwanego w procesie karnym, czy też Ministerstwo Sprawiedliwości mimo posiadanych możliwości i środków nie wykorzystało potencjału płynącego z nowelizacji przepisów i nie sprostało opracowaniu wzorów pouczeń, które byłyby przystępne w odbiorze przez małoletniego.

Bibliography

- Antoniak-Drożdż A., *Przesłuchanie dziecka w procesie karnym – uwagi praktyczne*, „Prokuratura i Prawo” 2006, no. 6.
- Budzyńska A., *Przygotowanie małoletnich świadków do przesłuchania w procedurach karnych. Szkolenie dla profesjonalistów. Scenariusz zajęć*, Warszawa 2015.
- Budzyńska A., *Przygotowanie małoletnich świadków do udziału w przesłuchaniu* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018.
- Budzyńska A., *Psychologiczna perspektywa przesłuchania dziecka* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018.

- Gadomska A., *Przygotowanie do przesłuchania małoletniej ofiary w charakterze świadka*, „Prokuratura i Prawo” 2008, no. 7–8.
- Gajewska-Kraczkowska H., *Przesłuchanie małoletniego w postępowaniu karnym: paternalizm a rzetelność procesu karnego* [in:] *Funkcje procesu karnego. Księga jubileuszowa profesora Janusza Tyłmana*, ed. T. Grzegorzczak, Warszawa 2011.
- Kaczmarek J., Kierszka M., *Porwania dla okupu*, Warszawa 2008.
- Kornak M., *Małoletni jako świadek w procesie karnym*, Warszawa 2009.
- Kosonoga J., *Małoletni jako świadek przestępstwa (wybrane zagadnienia proceduralne)*, „Państwo i Prawo” 2006, no. 3.
- Kosowski J., *Pouczenie świadka w procesie karnym a kwestia odpowiedzialności karnej (zagadnienia wybrane)* [in:] *Problemy stosowania prawa sądowego. Księga ofiarowana Profesorowi Edwardowi Skrętowiczowi*, ed. I. Nowikowski, Lublin 2007.
- Kosowski J., *Regulacje ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. o ochronie i pomocy dla pokrzywdzonego i świadka w kontekście ochrony pokrzywdzonych przemocą domową* [in:] *Prawnokarna ochrona pokrzywdzonych przemocą domową*, ed. M. Kopeć, Lublin 2017.
- Kosowski J., *Zasada informacji prawnej w polskim procesie karnym w świetle art. 16 k.p.k.*, Warszawa 2011.
- Kwiatkowska-Darul V., *Przesłuchanie dziecka*, Kraków 2001.
- Kwiatkowska-Darul V., *Przesłuchanie dziecka w polskiej procedurze karnej – zagadnienia ogólne*, „Dziecko Krzywdzone” 2004, no. 6.
- Makaruk K., Masłowska P., *Ochrona małoletniego pokrzywdzonego przed wielokrotnym przesłuchaniem – rozważania w świetle wyników badania jakościowego*, „Dziecko Krzywdzone” 2021, vol. 20 no. 1.
- Osiak K., *Kryminalistyczno-procesowe aspekty przesłuchania w trybie art. 185a k.p.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2018, no. 6.
- Osiak K., *Prawa i obowiązki małoletniego pokrzywdzonego, które przysługują mu podczas przesłuchania w trybie art. 185a Kodeksu postępowania karnego*, „Dziecko Krzywdzone” 2016, vol. 15, no. 4.
- Osiak-Krynica K., *Przygotowanie małoletniego do przesłuchania w Przyjaznym Pokoju Przesłuchań – aspekty praktyczne i teoretyczne*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2021, vol. 10, no. 2.
- Podlewska J., *Regulacje prawne dotyczące przesłuchiwanie dzieci w Polsce* [in:] *Przesłuchanie małoletniego świadka w postępowaniu karnym. Poradnik dla profesjonalistów*, Warszawa 2018.
- Zieniewicz I., *Prawno-kryminalistyczna problematyka przesłuchania małoletniego w procedurach prawnych*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2018, vol. I.
- Zmarzlik J., *Przygotowanie dziecka do uczestnictwa w przesłuchaniu* [in:] *Dziecko wykorzystywane seksualnie. Diagnoza, interwencja, pomoc psychologiczna*, ed. M. Sajkowska, Warszawa 2010.
- Zmarzlik J., *Przygotowanie dziecka do uczestnictwa w przesłuchaniu* [in:] *Przyjazne przesłuchanie dziecka*, ed. M. Sajkowska, Warszawa 2007.

Legal Acts

- Directive (EU) 2012/13 of the European Parliament and of the Council of 22 May 2012 on the right to information in criminal proceedings (EU Official Journal L42, 1.06.2012, p. 1).
- Directive (EU) 2012/29 of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 establishing minimum standards on the rights, support and protection of victims of crime, replacing Council Framework Decision 2001/220/JHA (EU Official Journal L315, 14.11.2012, p. 57).
- Directive (EU) 2011/99 of the European Parliament and of the Council of 13 December 2011 on the European protection order (OJ L 338, 21.12.2011, p. 2).
- Directive (EU) 2016/800 of the European Parliament and of the Council of 11 May 2016 on procedural safeguards for children who are suspects or accused persons in criminal proceedings (OJ L 132, 21.05.2016, p. 1).
- Act of 6 June 1997 – Code of Criminal Procedure (Journal of Laws of 2025, item 46, pos. 304).
- Act of 13 January 2023 amending the Civil Procedure Code and certain other acts (Journal of Laws 2023, item 289, pos. 535).

Regulation of the Minister of Justice of 22 September 2024 on the manner of preparing and conducting hearings under Articles 185a–185c and 185e of the CPC and the conditions for premises to be used in such hearings (Journal of Laws 2024, item 1477).

Regulation of the Minister of Justice of 31 October 2024 on templates of information regarding the course, manner and conditions of hearings for suspects and witnesses under 18 years of age (Journal of Laws 2024, item 1645).

Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on templates of written instructions on the rights and duties of suspect, victim and witness (Journal of Laws 2024, item 1658).

Regulation of the Minister of Justice of 7 November 2024 on templates of written explanations for suspect, victim and witness regarding their rights and the manner and conditions of interrogation (Journal of Laws 2024, item 1659).

Regulation of the Minister of Justice of 13 January 2025 on templates of information about the course, manner and conditions of interrogation for persons questioned under Articles 185a–185c and 185e of the CPC (Journal of Laws 2025, item 59).

Case Law

Supreme Court Resolution of 19 February 2003, I KZP 48/02, OSNKW 2003, no. 3–4, pos. 23.

Supreme Court judgment of 16 April 2015, V KK 4/15, Legalis no. 1242273.

Supreme Court judgment of 20 January 2016, III KK 187/15, Lex no. 1984691.

Supreme Court decision of 6 July 2006, IV KK 226/06, Lex no. 219845.

Supreme Court decision of 15 March 2012, III KK 244/11, Lex no. 1167624.

Supreme Court decision of 7 May 2013, III KK 380/12, Legalis no. 731237.

Supreme Court decision of 20 February 2018, V KK 351/17, Legalis no. 2296454.

Supreme Court decision of 7 May 2019, II KZ 12/19, Lex no. 2694660.

Supreme Court decision of 13 February 2020, IV KK 599/18, Legalis no. 2532867.

Wszystkim osobom planującym zgłosić tekst do publikacji w czasopiśmie „Glosa. Prawo Gospodarcze w Orzeczeniach i Komentarzach” pragniemy przypomnieć, że:

1. Teksty zgłaszane do publikacji należy wgrywać poprzez system OJS UMCS po uprzednim założeniu w nim konta. Rejestracja możliwa jest za pośrednictwem strony internetowej czasopisma: <https://journals.umcs.pl/glosa>.
2. Do tekstów przesyłanych przez absolwentów wydziałów prawa, doktorantów, asystentów i aplikantów powinien być dołączony skan rekomendacji (recenzji) opiekuna naukowego w formie dodatkowego pliku PDF lub JPG.
3. Czasopismo publikuje również artykuły naukowe napisane w tzw. językach kongresowych (angielski, hiszpański, włoski, niemiecki, francuski oraz rosyjski).
4. Objętość nadsyłanego tekstu nie powinna być mniejsza niż 20 000 znaków (ze spacjami, przypisami, abstraktem, słowami kluczowymi i bibliografią) oraz większa niż 30 000 znaków (ze spacjami, przypisami, abstraktem, słowami kluczowymi i bibliografią).
5. Przesyłając tekst do publikacji, należy podać swoje: imię i nazwisko, stopień lub tytuł naukowy, afiliację, adres e-mail, nr ORCID, a także dołączyć skan oświadczenia o autorstwie i wkładzie procentowym w powstanie publikacji (zgodnego z zasadami etycznymi publikowania oraz przeciwdziałania nadużyciom przy publikowaniu) w formie dodatkowego pliku PDF lub JPG.



UMCS

INSTYTUT NAUK PRAWNYCH



ISSN 1233-4634