



*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

6 (123) • 2024

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 6 (123) • 2024

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	5
Zbiór orzeczeń	7

 Wolters Kluwer

Warszawa 2024

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

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

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Wolters Kluwer

Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

Szczegółowe informacje o prenumeracie czasopism można uzyskać
pod numerem infolinii: tel. 801 044 545, prenumerata@wolterskluwer.pl
Obsługa Klienta: tel. 22 535 82 72, księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

Skład i łamanie: Andytex, Warszawa

Nakład: 600 egz.

ISSN 1732-8357

Nr indeksu 386030

Wykaz ważniejszych skrótów

- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- dyrektywa VAT – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006.347.1 ze zm.)
- rozporządzenie (WE) nr 1049/2001 – rozporządzenie (WE) nr 1049/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z 30 maja 2001 r. w sprawie publicznego dostępu do dokumentów Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji (Dz.Urz. UE L 2001.145.43 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- p.b. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
- p.s.w.n. – ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1668 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 574 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1571)
- u.d.i.p. – ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2022 r. poz. 902);
- ustawa covidowa – ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 340 ze zm.)

- u.p.a.p.p. – ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. Nr 24, poz. 83 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1062 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2022 poz. 2509 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. poz. 1155 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 148)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
- u.p.z.p. – ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 778 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.)
- ustawa SENT – ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. poz. 708 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 104 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 poz. 1218 ze zm.)
- u.u.p.h. – ustawa z dnia 29 października 2021 r. o ułatwieniach w prowadzeniu handlu w piątki i soboty przez rolników i ich domowników (*obecnie*: Dz.U. z 2021 r. poz. 2290)
- u.z.z.w. – ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. Nr 72 poz. 747 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 2028 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 757).
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III FPS 1/24 (21 X 2024 r.)	71	Nieterminowe przekazanie informacji, zestawień lub danych a nałożenie administracyjnej kary pieniężnej art. 119zzh § 1 o.p.	9

Orzeczenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I FSK 1661/20 (24 VI 2024 r.)	72	Kwalifikacja podatkowa cesji praw i obowiązków z umowy deweloperskiej przy niedysponowaniu przez cedenta lokalem art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 in fine u.p.t.u.	29

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
I SA/GI 1295/22 (5 IV 2023 r.)	73	Ulga podatkowa „ <i>IP Box</i> ” a charakter działań programistycznych art. 30ca ust. 1 w zw. z ust. 2 u.o.p.d.f.	46
II GSK 1955/22 (13 X 2023 r.)	74	Nakaz oddzielenia miejsc handlu produktami rolnymi lub spożywczymi oraz wyrobami rękodzieła od miejsc sprzedaży innych produktów art. 4 w zw. z art. 2 pkt 4 u.u.p.h.	80
I FSK 1686/23 (6 XII 2023 r.)	75	Zamiar i wola dokonania „dostawy eksportowej” jako warunek do zaistnienia eksportu art. 2 pkt 8 u.p.t.u.	89

II FSK 1118/23 (1 II 2024 r.)	76	Przesłanki zastosowania instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego art. 33 § 1 o.p.	103
II FSK 2140/23 (2 II 2024 r.)	77	Niepodzielny charakter interpretacji indywidualnej przy zastosowaniu wykładni prawa UE wynikającej z wyroku TSUE art. 57a p.p.s.a.	115
II FSK 2104/23 (14 II 2024 r.)	78	Niepodzielny charakter interpretacji indywidualnej przy zastosowaniu wykładni prawa UE wynikającej z wyroku TSUE art. 57a p.p.s.a.	125
III OZ 100/24 (12 III 2024 r.)	79	Kolejność rozpoznania wniosku o przyznanie prawa pomocy względem wezwania do usunięcia braków formalnych strony art. 243 p.p.s.a. w zw. z art. 45 Konstytucji RP	133
I FSK 740/22 (12 III 2024 r.)	80	Sprzedaż i naprawa samochodów w świetle opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej art. 3 pkt 5 u.p.s.d.	140
I FSK 1840/23 (12 III 2024 r.)	81	Sprzedaż posiłków typu „dine-in” lub „na wynos” w świetle opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej art. 3 pkt 5 u.p.s.d.	152
II FSK 1638/23 (14 III 2024 r.)	82	Termin złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub o zwrot nadpłaty podatku a zawieszenie biegu terminu z powodu epidemii COVID-19 art. 79 § 2 o.p. w zw. z art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy covidowej	161
III OSK 589/23 (15 III 2024 r.)	83	Przepisy mające zastosowanie do rozpatrzenia wniosku o udostępnienie dokumentów wytworzonych przez organy UE art. 5 rozporządzenia (WE) nr 1049/2001	173
III FSK 5019/21 (4 IV 2024 r.)	84	Możliwość nałożenia kary pieniężnej za nieterminowe przekazanie informacji, zestawień lub danych przez bank art. 119zzh § 1 w zw. z art. 119zp i art. 119zzh § 1 o.p.	182

I GSK 99/24 (5 IV 2024 r.)	85 Bezprzedmiotowość postępowania w sprawie skrócenia okresu obowiązywania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków art. 24h w zw. z art. 24j u.z.z.w.	189
II OSK 166/18 (24 IV 2024 r.)	86 Treść uchwały krajobrazowej w świetle braku regulacji odszkodowawczych dla właścicieli legalnie posadowionych tablic reklamowych art. 37a ust. 9 u.p.z.p.	197
II GSK 396/21 (9 V 2024 r.)	87 Stosowanie kryteriów odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej na przewoźnika w świetle zasady równego traktowania art. 22 ust. 3 ustawy SENT	204

Zbiór orzeczeń

71

UCHWAŁA SKŁADU SIEDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 21 października 2024 r .
(III FPS 1/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

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

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Okręgowej w P. delegowanego do Prokuratury Krajowej V.S., w sprawie ze skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2022 r. w sprawie ze skargi I. S.A. z siedzibą w (...) na decyzję Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 kwietnia 2021 r. w przedmiocie kary pieniężnej, po rozpoznaniu w dniu 21 października 2024 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przedstawionego w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 5 czerwca 2024 r.:

„Czy art. 119zzh § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) stanowi podstawę do nałożenia kary pieniężnej z tytułu niezachowania terminów do przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy?”

podjął następującą uchwałę:

Artykuł 119zzh § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) stanowi podstawę do nałożenia

kary pieniężnej z tytułu niezachowania terminów do przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy.

Z uzasadnienia

Postanowieniem z 5 czerwca 2024 r., III FSK 746/22, Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 lutego 2022 r., III SA/Wa 1411/21, w sprawie ze skargi I. S.A. z siedzibą w (...) (dalej: skarżący) na decyzję Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (dalej: Minister Finansów) z 13 kwietnia 2021 r. w przedmiocie kary pieniężnej, postanowił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) przedstawić składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.: „Czy art. 119zzh § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) stanowi podstawę do nałożenia kary pieniężnej z tytułu niezachowania terminów do przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy?”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 17 lutego 2022 r., III SA/Wa 1411/21, w przedmiocie kary pieniężnej, uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził zwrot kosztów postępowania sądowego.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną Ministra Finansów na rozprawie w dniu 28 maja 2024 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne, budzące poważne wątpliwości, dotyczące zastosowania art. 119zzh ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.). Zgodnie z tym unormowaniem bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, bank zrzeszający oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, które nie dopełniają obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2, przekazują je niezgodnie z posiadanymi informacjami, zestawieniami lub danymi, lub zatajają prawdziwe informacje, zestawienia lub dane, podlegają karze pieniężnej. Ustawodawca na podstawie tego unormowania wprowadza podstawę do nałożenia kary pieniężnej. Wprowadzenie zatem jednej z podstaw do nałożenia administracyjnej kary pieniężnej w założeniu stanowi realizację art. 189 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.). Stosownie do tej regulacji przez administracyjną

karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że normatywny kształt tej regulacji oznacza, iż prawodawca określił definicję legalną administracyjnej kary pieniężnej. Definicja ta odnosi się do określonej w ustawie sankcji o charakterze pieniężnym, nakładanej przez organ administracji publicznej w drodze decyzji jako następstwo naruszenia prawa, które polega na niedopełnieniu obowiązku, czy też naruszeniu zakazu. Kluczowe zatem z punktu widzenia definicji administracyjnej kary pieniężnej, a zatem także jej istoty, staje się jej określenie w ustawie jako następstwo naruszenia prawa, tj. m.in. z tytułu niedopełnienia obowiązku, a w konsekwencji jej nałożenie przez organ administracji publicznej w drodze decyzji. Wymóg określenia sankcji w ustawie z tytułu naruszenia prawa, tj. m.in. niedopełnienia obowiązku staje się jedną z zasadniczych podstaw do jej zastosowania. Ustawowe sformułowanie odnoszące się do „określenia sankcji” prawodawca oddziela od kwestii naruszenia prawa polegającego m.in. na niedopełnieniu obowiązku jedynie w znaczeniu wskazania pewnych elementów składowych tej administracyjnej kary pieniężnej. Należy bowiem zauważyć, że dla spełnienia treści wymogu, jaki wynika z ustawowego określenia sankcji, stanowiącego podstawę jej zastosowania, istotne staje się nie tylko spełnienie formalnego wymogu jej określenia. Chodzi bowiem o takie sformułowanie sankcji, które nie może powodować wątpliwości co do zakresu jej zastosowania, a zatem w tym przypadku spełnienie unormowań o takim charakterze prawnym.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym względzie konieczne staje się zatem zauważenie, że sformułowanie odnoszące się do określenia sankcji nie może być postrzegane jedynie w wymiarze formalnym, a więc jako jej wskazanie w ustawie. Chodzi bowiem o takie jej określenie, które będzie jednoznacznie wskazywało na zakres podstaw jej zastosowania, a zatem z uwzględnieniem tego drugiego z ustawowych elementów sankcji, tj. odnoszącego się do naruszenia prawa, które zostało w sposób ustawowy wyrażone jako m.in. niedopełnienie obowiązku. Taki sposób rozumienia regulacji dotyczących administracyjnej kary pieniężnej wskazanej w art. 189b k.p.a. odpowiada charakterowi tego środka techniki prawodawczej, jaki przyjął normodawca formułując tę regulację, a zatem definicji legalnej kary pieniężnej.

Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, godzi się więc uznać, że definicja administracyjnej kary pieniężnej, gdzie prawodawca wskazuje na usta-

wowe określenie sankcji nie powinna być postrzegana jedynie jako spełnienie wymogu formalnego jej określenia, tj. *de facto* wskazania w ustawie, lecz również z uwzględnieniem, tj. odniesieniem do podstaw jej nałożenia, a zatem naruszenia prawa polegającego m.in. na niedopełnieniu obowiązku. Zaprezentowanie takiego sposobu rozumienia definicji administracyjnej kary pieniężnej wynika z dwóch względów, tj. po pierwsze zastosowanego typowego środka techniki prawodawczej w postaci definicji legalnej, a po drugie konieczności ustawowego przestrzegania metody regulacji jaką normodawca posługuje się wyrażając ten środek prawny w postaci sankcji.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że uwagi te należy w sposób bezpośredni odnieść do podlegającego ocenie, dla zastosowania w niniejszej sprawie, art. 119zzh § 1 o.p. Stosownie do cytowanego już unormowania ustawodawca nakłada m.in. na bank pewne obowiązki, których niewypełnienie powoduje objęcie podstawą do zastosowania kary pieniężnej. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, iż z treści tej regulacji stanowiącej podstawę do jej nałożenia wynika, że bank który nie dopełnia obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp i na zasadzie alternatywy łącznej „lub” danych z art. 119zs § 2, czy też przekazuje je niezgodnie z posiadanymi informacjami, a także zestawieniami lub danymi, czy zataja prawdziwe informacje, zestawienia lub dane podlega karze pieniężnej. Z tak wyrażonego zakresu podstaw wynika m.in. to, że karze tej podlega bank, który nie dopełnia obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 o.p. Istotne staje się zatem ustalenie sposobu rozumienia naruszenia prawa, tj. niedopełnienia tak określonego obowiązku. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że prawodawca w treści tej regulacji stanowiącej podstawę do nałożenia kary pieniężnej wskazuje na niedopełnienie obowiązku przekazania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp lub danych z art. 119zs § 2 o.p. Kluczowe staje się więc ustalenie jednej z podstaw nałożenia kary pieniężnej, gdzie prawodawca odsyła przy sformułowaniu tego naruszenia prawa do obowiązku określonego w przywołanych regulacjach art. 119zp lub 119zs § 2 o.p., a zatem stwierdzenie, w jakim zakresie nastąpiło odesłanie do przywołanych unormowań.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że z treści art. 119zp § 1 o.p. wynika, że m.in. banki przekazują informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych zarówno prowadzonych, jak i otwieranych, a także informacje o rachunkach oszczędnościowych i rachunkach oszczędnościowo-rozliczeniowych prowadzonych dla osób fizycznych przez banki w terminach określonych ustawowo. W zakresie tego unormowania prawodawca wskazuje zatem zarówno „rodzaj” informacji, jak i konkretne terminy jej przekazania. Również

w ramach rozwiązania legislacyjnego wynikającego z art. 119zs § 2 o.p. prawodawca określił zarówno dane objęte żądaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) stosownie do art. 119zs § 1 o.p., a także terminy ich przekazania.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego normatywny kształt jaki przyjął ustawodawca w art. 119zzh § 1 o.p., poprzez odesłanie do przywołanego art. 119zp i art. 119zs § 2 o.p., prowadzi do konieczności zaprezentowania sposobu rozumienia tego odesłania, co ma przesądzające znaczenie, gdy chodzi o ustalenie zakresu wskazanej regulacji stanowiącej podstawę do nałożenia kary pieniężnej. Wskazanie tego sposobu rozumienia powinno bowiem wypełniać wymóg określenia administracyjnej kary pieniężnej jako następstwo naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku, a zatem unormowania art. 189b k.p.a., co w założeniu realizuje ustawodawca w art. 119zzh § 1 o.p.

Po pierwsze, Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że w treści art. 119zzh § 1 o.p. ustawodawca określa m.in., że bank, który nie dopełnia obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 podlega karze pieniężnej. Podstawą do nałożenia kary pieniężnej jest zatem niedopełnienie obowiązku odnoszącego się do przekazywania informacji i zestawień z art. 119zp o.p. lub danych o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy. Normatywne ujęcie tego obowiązku może zatem oznaczać, iż chodzi tu jedynie o wskazanie informacji, zestawień, czy też danych określonych w przywołanych regulacjach o.p. Na taki sposób rozumienia wskazuje po pierwsze użycie przy sformułowaniu obowiązku przekazywania wyrażen „informacji i zestawień” lub „danych”, z dookreśleniem „o których mowa” w przywołanych unormowaniach o.p., a ponadto brak zwrotu odnoszącego się do terminu ich przekazania. Ujęcie wyrażen w treści art. 119zzh § 1 o.p. odnoszących się do niedopełnienia obowiązku, gdzie *de facto* ustawodawca wskazuje jedynie informacje, zestawienia i dane określone w przywołanych art. 119zp i art. 119zs § 2 o.p. bez doprecyzowania terminu ich przekazania może prowadzić do wniosku, że podstawa do nałożenia kary pieniężnej w tym przypadku nie obejmuje takich sytuacji, gdy zostały one przekazane po terminie określonym ustawowo. Zaprezentowanie zatem pierwszego ze sposobów rozumienia tak ujętego wyrażenia odnoszącego się do niedopełnienia obowiązku z art. 119zzh § 1 o.p. oznacza, że brak jest podstaw do objęcia tą regulacją sytuacji nieprzekazania w terminie informacji, zestawień, czy też danych wymienionych odpowiednio w art. 119zp i art. 119zs § 2 o.p.

Po drugie, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że skoro ustawodawca formułuje odesłanie do informacji, zestawień, czy też danych wymienionych

w tych unormowaniach, to zakres tego odesłania nakazuje uwzględnić treść art. 119zp i art. 119zs § 2 o.p., w ramach których wskazano również odpowiednie ustawowo wyrażone terminy. Skoro zatem przykładowo w art. 119zp § 1 pkt 1 lit. a/ o.p. przyjęto, że banki przekazują informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych otwieranych przez banki niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego, oznacza to jednocześnie zakreślenie normatywnego obowiązku ich przekazania izbie rozliczeniowej. Kształt tej przywołanej regulacji oznacza, iż obowiązek przekazania informacji zawiera w swym obszarze dwie składowe, tj. rodzaj informacji, a zatem w tym przypadku informacje o otwieranych przez banki rachunkach podmiotów kwalifikowanych, jak również termin jego realizacji. Nie sposób bowiem ustalać zakresu obowiązku przekazania tych informacji poprzez ujęcie jedynie ich rodzaju, bez uwzględnienia terminu jego realizacji, gdyż dopiero obie składowe tworzą tak normatywnie wyrażony obowiązek. Taki sposób rozumienia obowiązku przekazania należy zastosować do pozostałych informacji wskazanych w art. 119zp, a także zestawień, jak również danych z art. 119zs § 2 o.p., a więc jako zawierający ich rodzaj oraz termin realizacji. Biorąc zatem pod uwagę zaprezentowane ujęcie trzeba uznać, że art. 119zzh o.p. może stanowić podstawę do nałożenia kary pieniężnej również w sytuacji niedopełnienia obowiązku przekazania informacji, zestawień, czy danych wskazanych w przywoływanych unormowaniach o.p. również w odpowiednich ustawowo wyrażonych terminach. Dodatkowym potwierdzeniem możliwości przyjęcia takiego sposobu rozumienia podstawy do nałożenia kary pieniężnej jest także użycie w art. 119zzh § 1 o.p. zwrotu odnoszącego się do „obowiązku przekazywania” tych informacji, zestawień, lub danych, co oznacza objęcie treścią odesłania również kwestii terminu realizacji tego obowiązku.

W skardze kasacyjnej podlegającej rozpoznaniu w niniejszej sprawie Minister Finansów podniósł w pierwszym z zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego – art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w zw. z art. 119zzh § 1 o.p. – poprzez ich błędną wykładnię polegającą na nieuprawnionym przyjęciu, iż organ nie może nałożyć kary pieniężnej za nieterminowe przekazanie informacji, zestawień, danych o których mowa w art. 119zp oraz art. 119zs § 2 o.p., gdyż tego rodzaju czyn nie jest objęty dyspozycją art. 119zzh § 1 o.p. Powyższa błędna wykładnia przepisów doprowadziła sąd do niewłaściwego zastosowania art. 119zzh § 1 o.p. poprzez nieuwzględnienie możliwości nałożenia kary pieniężnej za czyn objęty dyspozycją tego przepisu.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie jest kluczowe, z punktu widzenia wskazanego zarzutu skargi ka-

sacyjnej staje się przyjęcie sposobu rozumienia art. 119zzh § 1 o.p., którego błędną wykładnię zarzuca Minister Finansów. W przypadku bowiem uznania, że treść tej regulacji oznacza odesłanie jedynie do informacji, zestawień i danych wskazanych w 119zp oraz art. 119zs § 2 o.p., bez uwzględnienia terminu realizacji obowiązku ich przekazania, oznacza to jednocześnie konieczność przyjęcia braku podstaw do obejmowania art. 119zzh § 1 o.p., sytuacji nieterminowego ich przekazania. Jeżeli natomiast normatywny kształt obowiązku przekazania informacji, zestawień i danych pozwala objąć jego zakresem również termin ich realizacji, dla takiego sposobu rozumienia istnieje zatem podstawa do nałożenia kary pieniężnej po myśli art. 119zzh § 1 o.p.

Biorąc pod uwagę powyższe, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w niniejszej sprawie pojawia się więc zagadnienie prawne, którego rozstrzygnięcie jest przesądzające z uwagi na zakres sposobu rozumienia podstaw prawnych do nałożenia kary pieniężnej po myśli art. 119zzh § 1 o.p. Poważne wątpliwości jakie powstają przy jego rozstrzygnięciu dotyczą zatem spełnienia wymogu określenia sankcji za naruszenie prawa będące niedopełnieniem obowiązku ciążącego na banku, a dotyczącego przekazania informacji, zestawień lub danych wskazanych w 119zp oraz art. 119zs § 2 o.p.

I. S.A. z siedzibą w (...) w piśmie z 6 września 2024 r. wniósł, na podstawie art. 267 p.p.s.a., o wydanie postanowienia odmawiającego podjęcia uchwały przez skład siedmiu sędziów NSA, gdyż nie zachodzi potrzeba wyjaśnienia wątpliwości, przepis art. 119zzh § 1 o.p. jest jasny i nie występują rozbieżności w orzecznictwie sądowoadministracyjnym; względnie, na wypadek uznania przez skład siedmiu sędziów NSA, że sprawa wymaga wydania uchwały wniósł o wydanie uchwały zgodnie z którą przepis art. 119zzh § 1 o.p. nie stanowi podstawy do nałożenia kary pieniężnej z tytułu niezachowania terminów do przekazania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy.

Prokurator Prokuratury Krajowej sformułował swoje stanowisko w sprawie w piśmie z 19 września 2024 r., gdzie wniósł o podjęcie uchwały o treści: „Art. 119zzh § 1 o.p. stanowi podstawę do nałożenia kary pieniężnej także z tytułu niezachowania terminów do przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy”.

W piśmie z 7 października 2024 r. Minister Finansów przedstawił swoje stanowisko w sprawie wnosząc o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały o treści: „Art. 119zzh § 1 o.p. stanowi podstawę do nałożenia kary pieniężnej z tytułu niezachowania terminów do przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2 tej ustawy”.

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

Podstawa prawna:

– art. 119zzh § 1 o.p. – Bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, bank zrzeszający oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, które nie dopełniają obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2, przekazują je niezgodnie z posiadanymi informacjami, zestawieniami lub danymi lub zatajają prawdziwe informacje, zestawienia lub dane, podlegają karze pieniężnej.

– art. 119zp § 1 o.p. – Banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują izbie rozliczeniowej:

1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych:

a) otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,

b) prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji;

2) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotu kwalifikowanego – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 15:00 dnia następującego po dniu dokonania transakcji;

3) informacje o rachunkach oszczędnościowych i rachunkach oszczędnościowo-rozliczeniowych prowadzonych dla osób fizycznych przez banki oraz informacje o rachunkach członków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, niebędących rachunkami podmiotów kwalifikowanych, niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku.

§ 2 – W przypadkach, o których mowa w art. 119zk § 2 i 3, banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują:

1) informacje, o których mowa:

a) w § 1 pkt 1 lit. a/ – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,

b) w § 1 pkt 1 lit. b/ – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji,

c) w § 1 pkt 3 – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku;

2) zestawienia, o których mowa w § 1 pkt 2, niezwłocznie, nie później jednak niż do końca dnia następującego po dniu dokonania transakcji.

§ 3 – W przypadku stwierdzenia przez izbę rozliczeniową rozbieżności pomiędzy numerami, o których mowa w art. 119zr § 1 pkt 4 lit. b/ i c/, a danymi, o których mowa w art. 119zu § 1 pkt 2, izba rozliczeniowa przekazuje bankowi albo spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej informację o stwierdzonej rozbieżności, wskazując dane, których dotyczy rozbieżność.

– art. 119zs § 2 o.p. – Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej posiadane dane objęte żądaniem, o którym mowa w § 1, niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia otrzymania żądania, a jeżeli dane te znajdują się w formie uniemożliwiającej ich automatyczne przetwarzanie – nie później niż w terminie:

1) 7 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 1;

2) 14 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 4.

– art. 189b k.p.a. – Przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

– art. 187 § 1 p.p.s.a. – Jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu.

Przedstawiając zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Sąd ma obowiązek wykazania, że w sprawie wystąpiło „zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości” w rozumieniu art. 187 § 1 p.p.s.a. oraz że podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty i wnioski uzasadniały jego sformułowanie. W orzecznictwie przyjmuje się, że „zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości” to takie kwestie prawne, których wyjaśnienie nastęrcza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka, określona w art. 187 § 1 p.p.s.a., będzie przede wszystkim pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (uchwała siedmiu sędziów NSA z 15 grudnia 2004 r., FPS 2/04). Jednocześnie jak wynika z art. 15 § 1 pkt 3 i art. 187 § 1 p.p.s.a. przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne powinno pozostawać w bezpośrednim związku materialnym i faktycznym z rozpatrywaną sprawą sądownoadministracyjną. Tym samym skład orzekający NSA, przedstawiający do rozstrzygnięcia zagadnienie

prawne, które wyłoniło się na tle konkretnego stanu faktycznego, powinien powiązać je z okolicznościami faktycznymi sprawy oraz z przepisami prawa, które w kontekście tych okoliczności stanowią źródło obiektywnych wątpliwości prawnych. Należy dodatkowo podkreślić, że skład orzekający powinien kierować pytanie prawne tylko wtedy, gdy sam nie potrafi usunąć powstałych wątpliwości prawnych w inny sposób niż przez skierowanie zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia przez skład poszerzony (zob. A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 108 oraz powoływane tam orzecznictwo, a także A. Skoczylas, *Glosa do uchwały NSA z 15 grudnia 2004 r.*, FPS 2/04).

W ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego skład przedstawiający zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia wykazał, że w rozpoznawanej sprawie zaistniały przesłanki z art. 187 § 1 p.p.s.a. Przede wszystkim istnieje rozbieżność w orzecznictwie NSA (zob. wyroki NSA z 4 kwietnia 2024 r., III FSK 5019/21 i z 15 maja 2024 r., III FSK 691/22), jak również sądów wojewódzkich (zob. wyroki WSA w Warszawie z 18 czerwca 2021 r., III SA/Wa 2450/20 i z 14 września 2022 r., III SA/Wa 218/22). Niewątpliwie ta rozbieżność podyktowana jest koniecznością odwołania się w interpretacji analizowanych przepisów nie tylko do wykładni językowej, ale również systemowej, w tym systemowej zewnętrznej oraz wykładni funkcjonalnej. Jednocześnie zagadnienie prawne ma bezpośrednie powiązanie ze stanem faktycznym i prawnym rozstrzyganej przez NSA sprawy.

Przechodząc do istoty przedstawionego zagadnienia należy zauważyć, że przepis art. 119zzh § 1 o.p. stanowi podstawę do nałożenia „kary pieniężnej”, który to zwrot normatywny nie jest w ustawie – Ordynacja podatkowa zdefiniowany. Definiuje go natomiast Kodeks postępowania administracyjnego, który w art. 189b stanowi, że przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Stosując reguły wykładni systemowej zewnętrznej, jak i mając na uwadze treść art. 119zzk o.p. uzasadnione jest odwołanie się do tego przepisu wraz z wypracowanym na jego kanwie piśmiennictwem prawniczym.

Zdaniem J. Buławskiego art. 189b k.p.a. *expressis verbis* wskazuje, że administracyjna kara pieniężna jest sankcją o charakterze pieniężnym, a zawarta w nim definicja legalna porządkuje niejednorodną siatkę pojęciową na gruncie środków, których administracyjnoprawny charakter pozostaje poza walidacyjnymi ocenami organu stosującego prawo (zob. J. Buławski, *Problematyka*

administracyjnych kar pieniężnych po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 2017 roku, Kwartalnik Prawa Publicznego 2018/1, s. 59–74). Ustawodawca w art. 189b k.p.a. kwalifikuje kary pieniężne jako administracyjne kary pieniężne, w ramach których mieści się kara pieniężna z art. 119zzh § 1 o.p. Istotne jest bowiem kumulatywne spełnienie określonych w art. 189b elementów konstrukcyjnych, co powoduje, że kara pieniężna jest administracyjną karą pieniężną w kodeksowym ujęciu niezależnie od nazwy, którą ustawodawca w przepisie szczególnym się posługuje (szerzej na temat administracyjnej kary pieniężnej zob. A. Cebera, J.G. Firlus /w:/ H. Knysiak-Sudyka (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, WKP 2023, komentarz do art. 189b; A. Krawczyk w: Z. Kmiecik, W. Chróścielewski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 189b).

Administracyjne kary pieniężne pełnią funkcję określaną w doktrynie i orzecznictwie jako represyjną. Wskazuje już na to sama ich nazwa „kara”. Ponadto, stanowią odpłatę za naruszenie obowiązku prawnego. Funkcja represyjna kary pieniężnej (niewątpliwa) wymusza obowiązek stosowania przede wszystkim wykładni językowej dla odtworzenia z przepisu prawa normy postępowania. Oczywiście jest bowiem, że adresat tego rodzaju przepisu prawa musi mieć możliwość powzięcia wiedzy o obowiązkach, których naruszenie zagrożone jest karą pieniężną (sankcją administracyjną).

Obowiązek stosowania przede wszystkim wykładni językowej ma oczywiście szerszy zakres, bowiem dość powszechnie przyjmuje się, że wśród możliwych reguł interpretacyjnych dyrektywy wykładni językowej powinny mieć zawsze pierwszeństwo (zob. wyrok NSA z 14 grudnia 2000 r., FSA 2/00, ONSAiWSA 2001, nr 2, poz. 49; wyrok TK z 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000, nr 5, poz. 141). Taka kolejność wykładni przepisów prawa nie budzi wątpliwości w piśmiennictwie (zob. R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 8, s. 3–5; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 85; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 194). W szczególności zasada ta dotyczy prawa podatkowego, którego przepisy powinny być interpretowane ściśle i w jak największym stopniu odpowiadać ich literalnemu brzmieniu (zgodnie z ich dosłownym brzmieniem). Tym niemniej w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który się wydaje językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel przedmiotowej regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia

językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (zob. postanowienie SN z 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007, nr 5, poz. 37; postanowienie NSA z 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyrok NSA z 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 25 czerwca 2007 r., I FPS 4/06, ONSAiWSA 2007, nr 5, poz. 112; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i nast.; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 74–83; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, str. 106).

W sytuacji zatem, gdy wykładnia językowa nie daje jednoznacznego wyniku, dopuszczalne jest w prawie podatkowym sięganie do wykładni systemowej, mającej aspekt wewnętrzny i zewnętrzny (zob. A. Gomułowicz /w:/ *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. IV, Ars boni et aequi, Poznań 2000, s. 120 i n.), a wyjątkowo – do reguł wykładni funkcjonalnej, zawierającej elementy oceniające i wartościujące.

Odczytując treść normatywną zawartą w art. 119zzh § 1 o.p. należy zauważyć, że wyraża on normę prawną o charakterze ogólnym, której elementy składające się na strukturalną całość, zawierają hipotezę normy, jej dyspozycję i sankcję. W doktrynie przyjmuje się, że stosujący prawo winien mieć w treści normy prawnej wskazany zarówno podmiot do którego norma jest kierowana, określone warunki, których spełnienie jest konieczne, aby domagać się od adresata podanego zachowania (hipoteza), podany wzór pożądanego zachowania (dyspozycja), jak i podane konsekwencje – co prawodawca przewiduje, jeżeli spełnione zostały warunki określone w hipotezie, a mimo to adresat normy nie zachował się zgodnie z wzorem zawartym w dyspozycji (sankcja) (zob. G.L. Seidler, H. Groszyk, A. Pieniążek, *Wprowadzenie do nauki o państwie i prawie*, Lublin 2009, s. 129). Analizowana norma w swej hipotezie skierowana jest do podmiotów wyczerpująco wymienionych w art. 119zzh § 1 o.p. Przedmiotowo hipoteza normy określa warunki, których spełnienie jest niezbędne, aby oczekiwać od adresata normy właściwego (powinnego) zachowania i zawarta jest nie tylko w art. 119zzh § 1, ale także w przepisach, do których ten przepis odsyła, a więc art. 119zp i art. 119zs § 2 o.p. Podobnie dyspozycja normy określająca wzór pożądanego przez ustawodawcę zachowania, zawarta jest we wskazanych wyżej przepisach.

Niewątpliwie przepis art. 119zzh § 1 o.p. poprzez zawarte w nim odesłania jest modyfikowany przez inne przepisy w zakresie wyznaczenia jego dyspozycji. W piśmiennictwie przepis taki nazywany jest mianem przepisu centralnego niepełnego (zob. M. Koszowski, *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*, Warszawa 2019, str. 73 i nast.), czy też przepisu rozdrobnionego (zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 24). Oznacza to, że znamiona deliktu

administracyjnego zostały w tym przepisie określone poprzez technikę legislacyjną odesłania do przesłanek obowiązku prawnego zamieszczonych w innym przepisie tej samej ustawy.

Odesłanie jest techniką legislacyjną, stanowiącą wyjątek od zasady określoności przepisów represyjnych (*nullum crimen sine lege certa*), przewidzianą w § 75 ust. 2 i 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908). Może zaś znaleźć zastosowanie wówczas, jak w sprawie niniejszej, gdy bezprawność czynu polega na naruszeniu nakazów albo zakazów wyraźnie sformułowanych w innych przepisach tej samej ustawy. W przepisie represyjnym nie przytacza się wówczas znamion czynu zabronionego, co byłoby ich zbyt częstym powtórzeniem. Wystarczy wskazać zachowanie nakazywane lub zakazywane jego adresatowi, a okoliczności tego nakazu albo zakazu są określone w przepisie, do którego się odsyła (zob. G. Wierczyński, *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, /w:/ *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016). Niewątpliwie w takiej sytuacji przepis odsyłający upraszcza sprawę, efektywne i spójne stosowanie prawa (zob. także S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 24).

Zasadniczym problemem rozstrzyganego zagadnienia prawnego jest to, czy sankcja, czyli kara pieniężna, o której mowa w art. 119zzh § 1 o.p. ma zastosowanie również do nieterminowego przekazania informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp § 1 i 2 lub danych i w art. 119zs § 2 o.p.

Kluczowym dla odpowiedzi na tak postawione pytanie będzie odkodowanie zawartego w art. 119zzh § 1 o.p. zwrotu normatywnego „nie dopełniają obowiązku przekazywania”. Słowo „obowiązek” zgodnie ze znaczeniem słownikowym tego pojęcia, to konieczność zrobienia czegoś wynikająca z nakazu wewnętrznego (moralnego), administracyjnego, prawnego; to, co ktoś musi zrobić powodowany tą koniecznością, powinność, zobowiązanie (*Słownik języka polskiego*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1979, tom II, s. 419). W art. 119zzh § 1 o.p. użyto zwrotu odnoszącego się do „obowiązku przekazywania” informacji i zestawień, o których mowa w art. 119zp, lub danych, o których mowa w art. 119zs § 2. Niedopełnienie obowiązku przekazywania informacji, zestawień lub danych niewątpliwie nie jest tożsame z pojęciem „nieprzekazywania informacji, zestawień lub danych”. Innymi słowy ustawodawca penalizuje nie samo „nieprzekazywanie informacji, zestawień lub danych”, ale „niedopełnienie obowiązku przekazywania informacji, zestawień lub danych”. Obowiązek przekazywania informacji, zestawień lub danych w takim przypadku jest więc zespołem okoliczności tworzących pewną obligatoryjność zachowania, na który składa się nie tylko sama czynność przekazywania, ale rów-