

UNIwersytet Szczeciński

STUDIA ADMINISTRACYJNE



NR 1(23) | 2026

Rada Naukowa / Scientific Board

Małgorzata Ofiarska – Przewodnicząca Rady Naukowej/Chairperson of the Scientific Council, Piotr Dobosz, Jurgita Pauzaite-Kulvinskiene, Marek Górski, Barbara Iwańska, Monika Król, George Goradze, Andrzej Gorgol, Daniel Wacinkiewicz, Boštjan Brezovnik, Marcin Stoczkiewicz, Lorant Csink

Lista recenzentów znajduje się na stronie www.wnus.usz.edu.pl/sa/ / The list of reviewers can be found at www.wnus.usz.edu.pl/sa/

Redaktor naukowy / Editor-in-chief

dr hab. Anna Barczak, prof. US

Zastępca redaktora naukowego / Deputy Editor-in-chief

dr hab. Ewa Kowalewska, prof. US

Sekretarz redakcji / Secretary of the editorial office

dr Paulina Jachimowicz-Jankowska

Redaktorzy tematyczni / Thematic editors

dr Paulina Jachimowicz-Jankowska

dr Przemysław Zdyb

Redaktor językowy / Language Editor

Elżbieta Blicharska, Anna Ciciak (j. polski)

Zuzanna Zawadka (j. angielski)

Korekta / Proofreading

Paulina Iwan

Projekt okładki / Cover design

Joanna Dubois-Mosora

Skład / Typesetting

Iga Bańkowska

Wersja elektroniczna jest wersją pierwotną / The electronic version is the original version.

Elektroniczna wersja czasopisma jest dostępna na stronie: www.wnus.usz.edu.pl/sa/ / The electronic version of the journal is available at: www.wnus.usz.edu.pl/sa/.

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne online w międzynarodowej bazie danych: The Central European Journal of Social Sciences and Humanities www.cejsh.icm.edu.pl | Pełne wersje opublikowanych artykułów są dostępne w bazie indeksacyjnej The Central and Eastern European Online Library (CEEOL) www.ceeol.com / Abstracts of published articles are available online in an international database: The Central European Journal of Social Sciences and Humanities www.cejsh.icm.edu.pl | Full versions of published articles are available in the indexing database of The Central and Eastern European Online Library (CEEOL) www.ceeol.com

Czasopismo Studia Administracyjne jest indeksowane w bazie ERIH PLUS – The European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences / The journal Administrative Studies is indexed in the ERIH PLUS database – The European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2026 / © Copyright by University of Szczecin, Szczecin 2026

ISSN (print): 2080-5209 ISSN (online): 2353-284X

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIwersYTETU SZCZecińskiego / SCIENTIFIC PUBLISHING HOUSE OF THE UNIVERSITY OF SZCZECIN

Wydanie I. Ark. wyd. 6,0. Ark. druk. 5,3. Format B5. Nakład 21 egz. /

Issue I. Publishers' Ark. 6.0; Print Ark. 5.3. Format B5. Print run of 21 copies.

Spis treści / Table of contents

ARTYKUŁY / ARTICLES

Wiktoria Bańka

Squad Cost Limit jako narzędzie LaLiga w walce z niegospodarnością klubów zrzeszonych w LaLiga.....	5
---	---

Squad Cost Limit as a LaLiga's tool in the fight against mismanagement of clubs associated in LaLiga.....	5
---	---

Sebastian Domagała

Neutralność technologiczna a prawo do odliczenia VAT na tle Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF).....	21
--	----

Technological neutrality and the right to deduct VAT in the context of the National e-Invoicing System (KSeF).....	21
--	----

Maciej Jurzyński

Udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (analiza dogmatycznoprawna).....	35
---	----

Sharing documentation related to identity cards: A dogmatic-legal analysis.....	35
---	----

Sulemana Iddrisu, Kadir Fuseini, Abdul Kadir Salifu

Managing Complexity in Electoral Dispute Resolution: Administrative Lessons from Ghana's 2012 Presidential Election Petition.....	49
---	----

Zarządzanie złożonością w rozwiązywaniu sporów wyborczych: wnioski administracyjne z petycji prezydenckiej Ghany z 2012 roku.....	49
---	----

GŁOSA / COMMENTARY

Krzysztof Woźniak

Głosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2025 roku, sygn. akt II OSK 2024/22.....	63
---	----

Critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 2 April 2025, ref. no. II OSK 2024/22.....	63
---	----

RECENZJA / REVIEW

Wojciech Bożek

Recenzja monografii Pawła Mańczyka, *Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2025, ss. 246.....75

Review of the monograph by Dr. Paweł Mańczyk, *Real estate tax after the 2025 reform*, Adam Marszałek Publishing House, Toruń 2025, pp. 246.....75

SPRAWOZDANIE / REPORT

Małgorzata Ofiarska

Sprawozdanie z seminarium naukowego „Wybrane problemy związane z udzielaniem i otrzymywaniem dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego”79

Report on the scientific seminar “Selected problems related to the granting and receiving of subsidies by local government units”79

Wiktoria Bańka

Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji
wiktoriabanka18@gmail.com
ORCID: 0009-0006-5852-6728



Squad Cost Limit jako narzędzie LaLiga w walce z niegospodarnością klubów zrzeszonych w LaLiga

ABSTRAKT

W artykule poddano ocenie aktualne przepisy hiszpańskiej ekstraklasy piłkarskiej (LaLiga/ Primera División, stan na 16 lutego 2026 r.) ze szczególnym uwzględnieniem ich głównych celów, wskaźników i współczynników oraz możliwości interwencji w przypadku niezastosowania się do norm wyznaczonych przez LaLigę. Przepisy LaLiga są jednymi z bardziej restrykcyjnych i innowacyjnych przepisów prawno-finansowych w świecie zawodowej piłki nożnej, skutecznie przeciwdziałając manipulacjom finansowym oraz niegospodarności podmiotów uczestniczących w lidze. W artykule, poza przedstawieniem głównych procedur, do których zobowiązane są kluby/SAD-y, zaprezentowano również przykłady ilustrujące bardziej złożone elementy regulacji finansowych LaLiga. W badaniach zastosowano metodę dogmatycznoprawną, a analizą objęto przede wszystkim akty prawne LaLiga dotyczące Squad Cost Limit oraz literaturę przedmiotu.

SŁOWA KLUCZOWE

prawo sportowe, LaLiga, Squad Cost Limit, prawo finansowe

Squad Cost Limit as a LaLiga's tool in the fight against mismanagement of clubs associated in LaLiga

ABSTRACT

The purpose of this article is to evaluate the current regulations of the Spanish First Division, LaLiga / Primera División, as of 16 February 2026, focusing primarily on its main objectives, indicators, ratios, and the possibilities for intervention in the event of non-compliance with the standards set by LaLiga. LaLiga's regulations are among the most restrictive and innovative legal and financial frameworks in the world of professional football, effectively preventing financial manipulation and mismanagement

by participating entities. In addition to presenting the primary procedures that clubs/SADs – Sports Limited Companies – must follow, the article provides examples to illustrate the more complex aspects of LaLiga's financial regulations. For the purposes of this research, the legal-dogmatic method was employed, and the analysis primarily covers LaLiga's legal acts regarding the Squad Cost Limit and relevant subject literature.

KEYWORDS

sports law, LaLiga, Squad Cost Limit, financial law

Wprowadzenie

Piłka nożna bez wątpienia jest bardzo ważnym sportem dla wielu społeczności i ich członków, jednak warto zauważyć, że dyscyplina ta jest nie tylko formą rywalizacji i rozrywki, ale również przestrzenią, gdzie obraca się, nierzadko, ogromnymi środkami pieniężnymi¹. Dużymi przychodami oraz znacznymi wydatkami należy odpowiednio zarządzać, aby nie narazić się na konsekwencję w postaci niewypłacalności klubu. W celu przeciwdziałania niewłaściwym praktykom, hiszpańska LaLiga wprowadziła Squad Cost Limit (Límite de Coste de Plantilla Deportiva – LCPD).

Squad Cost Limit wprowadzono w 2013 roku² i stanowi on maksymalną kwotę, którą dany klub lub SAD (Sociedad Anónima Deportiva), czyli publiczna spółka sportowa z ograniczoną odpowiedzialnością³ (dalej określane również jako podmioty), może przeznaczyć na wydatki związane z drużyną rejestrowalną, obejmującą zawodników, menadżera, asystentów menadżera oraz trenera fitness, a także z drużyną nierejestrowalną, do której zalicza się system młodzieżowy oraz elementy nieuwzględnione w składzie rejestrowalnym⁴. Squad Cost Limit można zobrazować następującym równaniem: przychód budżetowy – budżetowane wydatki pozasportowe (w tym długi do zapłacenia) = LCPD⁵. Zgodnie z art. 10 Normas de Elaboración de Presupuestos de Clubes y SADs (dalej: regulacje budżetowe LaLigi)⁶, limit ten obowiązuje od 1 lipca do 30 czerwca roku następnego, a więc okres ten jest sezonem finansowym (T). Koszty, które są zawarte w limicie obejmują stałe i zmienne wynagrodzenia, ubezpieczenie społeczne, premie zbiorowe, koszty pozyskania pracowników klubu/SAD-u, w tym prowizje dla agentów, a także amortyzację, czyli cenę zakupu zawodników rozliczaną corocznie na podstawie liczby lat obowiązywania kontraktu zawodnika⁷.

1 W. Bańka, Z. Kolbusz, *Kreatywna rachunkowość w sporcie: czy Finansowe Fair Play UEFA skutecznie przeciwdziała manipulacjom finansowym?*, Rzeszów 2025, s. 23–24.

2 J. Martín-Magdalena, C. Martínez-de-Ibarreta, J.A. Gonzalo-Angulo, A. García-Domonte, *The impact of financial fair play on the financial performance of Spanish professional football: Do the biggest clubs behave better?*, Sport Business and Management 2023 nr 13 (4), s. 1–45.

3 Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (ustawa hiszpańska).

4 www.laliga.com/en-GB/transparency/economic-management/squad-cost-limit (13.01.2026).

5 <https://iusport.com/archive/43928/como-funciona-el-control-economico-y-el-limite-de-coste-de-plantilla> (21.02.2026).

6 Normas de Elaboración de Presupuestos de Clubes y SADs, s. 16–17.

7 Tamże.

Zgodnie z art. 1 pkt 3 regulacji budżetowych LaLigi proces stosowania i opracowywania zasad przepisów tego dokumentu, w tym Squad Cost Limit, opiera się na takich przesłankach jak: przejrzystość, obiektywizm, proporcjonalność oraz niedyskryminacja. Z kolei art. 4 regulacji budżetowych LaLigi zawiera katalog celów tych regulacji, a tym samym celów mających zastosowanie do LCPD. Wśród nich można wymienić zapewnienie zrównoważonego rozwoju finansowego klubów/SAD-ów zrzeszonych w LaLidze. Kolejnym celem wartym uwagi wyznaczanym przez te regulacje budżetowe, jest ustalenie zasad, kryteriów oraz procedur sporządzania szczegółowych budżetów klubów/SAD-ów w celu weryfikacji zgodności z progiem rentowności ich rocznych budżetów. Weryfikacja ta ma charakter *a priori*, co oznacza, że właściwe organy sprawdzają, czy klub/SAD będzie dysponował odpowiednimi środkami finansowymi, zanim uzyska możliwość ich wydatkowania. Dla porównania Unia Europejska Związków Piłkarskich (Union of European Football – UEFA) w ramach Finansowego Fair Play (FFP) wprowadziła weryfikację *a posteriori*, czyli dokonywaną na podstawie osiągniętych już wyników finansowych klubów. W przypadku przekroczenia dopuszczalnego deficytu klubowi grożą wówczas sankcje⁸. Natomiast celem LCPD jest zachowanie punktu rentowności i unikanie deficytu, dlatego klubom/SAD-om przyznawane są określone limity kosztów.

W art. 4 pkt 3 regulacji budżetowych LaLigi wprost wskazano, że ustanowione w nich zasady i cele mają pierwszeństwo przed celami księgowymi. Organowi Walidacyjnemu przyznano kompetencję do dokonywania korekt niezbędnych do osiągnięcia wskazanych wyżej celów i realizacji przyjętych zasad.

Organ Walidacyjny (Órgano de Validación de Presupuestos) działa z upoważnienia prezesa LaLigi; w czasie przygotowywania artykułu funkcję tę pełnił Javier Tebas⁹. Organ ten odpowiada za weryfikację zgodności budżetów klubów/SAD-ów zrzeszonych w LaLiga z regulacjami budżetowymi LaLigi oraz innymi obowiązującymi zasadami, a także za kontrolę przestrzegania kryteriów sporządzania tych budżetów¹⁰.

Organ Walidacyjny składa się z trzech osób, wyznaczanych przez Prezesa LaLigi, których nominacje zatwierdzają członkowie Komisji Delegowanej (Comisión Delegada) większością określoną w Statucie (Estatutos Sociales)¹¹.

Zasady i kontrola klubów/SAD-ów

W kontekście praktycznych aspektów funkcjonowania opisywanych regulacji warto zwrócić uwagę na proces wdrażania Squad Cost Limit w typowych sytuacjach dotyczących większości klubów/SAD-ów zrzeszonych w LaLiga. Podmioty te są zobowiązane do złożenia:

- Budżetu Ligowego Przychodów i Wydatków (*El Presupuesto Liga de Ingresos y Gastos*), zawierającego uzasadnienie każdej kwoty,

8 W. Bańka, Z. Kolbusz, *Kreatywna...*, dz. cyt., s. 26–27, 32.

9 <https://www.laliga.com/sala-de-prensa/presidentes> (15.02.2026).

10 <https://www.laliga.com/transparencia/informacion-institucional> (15.02.2026).

11 Tamże.

- Budżetu Ligowego Inwestycji i Dezinwestycji (*El Presupuesto Liga de Inversiones y Desinversiones*),
- Budżetu Ligowego Finansowania (*El Presupuesto Liga de Financiación*),
- Budżetu Ligowego Przepływów Pieniężnych (*El Presupuesto Liga de Tesorería*).

Oprócz tego kluby są zobowiązane do złożenia Informacji Uzupełniających (*Información Complementaria*), Uzasadnienia (*Memoria Explicativa*) oraz Deklaracji Odpowiedzialności (*Declaración Responsable*). W Deklaracji Odpowiedzialności podmioty oświadczają, że przedłożone Budżety Ligowe (*El Presupuesto Liga*) sporządzono zgodnie z zasadami i regułami określonymi w regulacjach budżetowych LaLigi oraz obowiązującymi przepisami prawa, przekazane informacje są kompletne, a także że nie posiadają wiedzy o okolicznościach mogących skutkować istotną zmianą podstaw i założeń przyjętych przy sporządzaniu tych budżetów. Dokument ten powinien zostać podpisany przez upoważnionego przedstawiciela klubu/SAD-u. Termin składania Budżetów Ligowych, Informacji Uzupełniających, Uzasadnienia oraz Deklaracji Odpowiedzialności upływa 30 kwietnia sezonu T-1, czyli sezonu poprzedzającego ten, którego dotyczyą wskazane dokumenty¹².

Budżety Ligowe muszą być sporządzone z uwzględnieniem całej grupy skonsolidowanej, w której klub/SAD jest podmiotem dominującym. Oznacza to, że jeżeli pod klub/SAD podlegają podmioty zależne, ich sytuacja finansowa również jest uwzględniana w rozliczeniach ligowych. Należy podkreślić, że nie zostanie zaakceptowana kwota budżetowa zakładająca wkład do grupy skonsolidowanej ze strony spółek zależnych o wyniku operacyjnym wyższym niż w sezonie T-1. W związku z tym, jeżeli podmiot zależny wykaże wyższy zysk niż w poprzednim sezonie rozliczeniowym, Organ Walidacyjny nie uzna go, chyba, że przedstawione zostaną odrębne rachunki zysków i strat dla każdego podmiotu należącego do grupy. Rozwiązanie to ma zapobiegać uwzględnianiu przez kluby/SAD-y fikcyjnych dochodów pochodzących od spółek zależnych. Kolejną, bardzo restrykcyjną zasadą jest to, że jeżeli podmioty powiązane z klubem/SAD-em – tj. takie, które formalnie nie wchodzą w skład grupy skonsolidowanej, lecz prowadzą działalność sportową lub są finansowane przez klub – poniosą straty, zostaną one odjęte od wyniku finansowego grupy, co bezpośrednio obniży Squad Cost Limit¹³.

Przy tworzeniu LCPD dla danego klubu/SAD-u Organ Walidacyjny w różny sposób ocenia przedstawione dokumenty. Wiarygodność zawartych w nich informacji jest hierarchizowana według następującego porządku:

- roczne sprawozdania finansowe danego podmiotu, najlepiej zbadane przez audytora,
- szacunkowe zamknięcie sezonu sporządzone przez klub/SAD, poparte odpowiednią dokumentacją,
- wyjaśnienia i szacunki przedstawione przez klub/SAD, również poparte dokumentacją,
- inne wyjaśnienia przedstawione przez klub/SAD, dane historyczne dotyczące danego podmiotu, dane pochodzące od porównywalnych podmiotów, statystyki oraz informacje publikowane w mediach.

¹² Normas de Elaboración..., dz. cyt., s. 12–14.

¹³ Tamże, s. 14–15.

Szacowanie LCPD dokonuje się przy użyciu metodologii i technik modelowania finansowego zgodnych z najlepszymi praktykami rynkowymi obowiązującymi w danym czasie¹⁴.

Kolejną ważną zasadą przy ustalaniu Squad Cost Limit jest uznawanie środków przekazywanych fundacjom powiązanych z klubem/SAD-em za wydatek. Wysokość tego wydatku stanowi suma wszystkich środków przekazanych fundacji w ciągu 12 miesięcy przed złożeniem budżetu, pomniejszona o wszelkie kwoty zwrócone. Za wydatek uznawana jest również kwota zagwarantowana fundacji przez dany podmiot. Wyjątkami są operacje autoryzowane przez Organ Walidacyjny, które nie służą finansowaniu bieżącej działalności fundacji. Rozwiązanie to uniemożliwia klubowi/SAD-owi przekazywanie środków finansowych fundacji pod pozorem darowizny, która zgodnie z zasadami księgowości nie byłaby uwzględniana jako koszt sportowy, co mogłoby prowadzić do sztucznego zwiększenia limitu. Regulacja ta ma zatem przeciwdziałać manipulacjom finansowym¹⁵.

Budżety Ligowe przygotowywane przez podmioty muszą być sporządzane zgodnie z regulacjami finansowymi LaLigi. Dzięki temu informacje przekazywane przez kluby/SAD-y są ujednolicone, a LaLiga może sprawować jednakową kontrolę ekonomiczną wobec wszystkich podmiotów. Informacje uzupełniające oraz budżety muszą być aktualizowane przez podmioty i zatwierdzane przez Organ Walidacyjny. Jest to konieczne, aby odzwierciedlały faktyczny wpływ zasobów netto. Od przychodów z danej odejmuje się wartość zasobów, które podmiot przekazuje lub jest zobowiązany przekazać innemu podmiotowi albo osobie fizycznej¹⁶. Oznacza to, że przy sporządzaniu LCPD należy uwzględniać kwotę faktycznie otrzymywaną przez klub/SAD. Przykładowo, jeżeli podmiot sprzedaje zawodnika za 100 mln euro, poprzedni klub tego zawodnika ma zagwarantowane 20% od kolejnego transferu (20 mln euro), a agentowi przysługuje prowizja w wysokości 5 mln euro, faktyczny wpływ wynosi 75 mln euro. Oznacza to, że LCPD tego klubu może wzrosnąć o 75 mln euro, a nie o 100 mln euro. Warto podkreślić, że budżety, które są sporządzone dla LaLigi, są niezależne od tych, które podmioty przygotowują zgodnie z przepisami prawa hiszpańskiego lub w celu spełnienia wymogów statutowych bądź klubowych¹⁷.

Wszystkie wspomniane wyżej regulacje ograniczają możliwość wystąpienia nadużyć finansowych oraz uniemożliwiają klubom sztuczne zwiększanie limitu LCPD, dzięki czemu pozostaje on wiarygodny i odpowiada rzeczywistym potrzebom klubów/SAD-ów.

W art. 14 regulacji budżetowych LaLigi określono minimalne i maksymalne koszty poszczególnych elementów składających się na Budżet Ligowy przychodów i wydatków. W celu upewnienia się, że regulacje dotyczące tych elementów są przestrzegane przez kluby/SAD-y, Organ Walidacyjny może zobowiązać audytora danego podmiotu do przedstawienia raportu o treści wskazanej przez ten organ. Organ Walidacyjny wyznacza termin na złożenie raportu, który nie może być krótszy niż 5 dni, chyba że do zamknięcia rynku transferowego pozostało mniej niż 5 dni lub inne zdarzenie wymaga wcześniejszego ustalenia prawidłowości przestrzegania wskazanych zasad. W takim przypadku termin upływa 6 godzin przed

14 Tamże, s. 15.

15 Tamże, s. 16.

16 Tamże, s. 17.

17 Tamże, s. 17.

zamknięciem rynku transferowego lub zakończeniem danego zdarzenia. Konsekwencją niezłożenia wymaganego raportu jest możliwość powołania przez Organ Walidacyjny niezależnego eksperta w celu sporządzenia raportu, przy czym koszty tego przedsięwzięcia pokrywa podmiot. Jeżeli jednak klub/SAD przedłoży raport sporządzony przez swojego audytora, Organ Walidacyjny ma obowiązek go uwzględnić, nawet gdy wcześniej zażądał już raportu od niezależnego eksperta¹⁸.

Aby ustalić koszt elementów Budżetu Ligowego Przychodów i Wydatków, Organ Walidacyjny może zażądać od klubu/SAD-u przedstawienia raportu sporządzonego przez niezależnego eksperta wyznaczonego przez ten organ. W takiej sytuacji podmiot nie zawsze będzie jednak zobowiązany do pokrycia kosztów jego usług. Jeżeli wycena eksperta różni się o 15% od kwoty określonej w transakcji prawnej podmiotu – niezależnie od tego, czy dotyczy wydatków, przychodów, zbycia czy inwestycji – klub/SAD zostanie obciążony wynagrodzeniem niezależnego eksperta. Wyjątkami stanowią:

1. Transakcje z udziałem podmiotów powiązanych z klubem/SAD-em, takich jak grupa skonsolidowana lub fundacja.
2. Transakcje, które nie mają charakteru transferów ani transakcji dokonywanych w ramach zwykłej działalności klubu/SAD-u, a jednocześnie przekraczają 10% obrotu netto podmiotu lub 10 mln euro.
3. Transakcje nieobejmujące praw federacyjnych zawodników, które generują nadzwyczajny wynik za sezon poprzedni lub bieżący albo obejmują transfer przyszłych dochodów na rzecz osób trzecich, uwzględnionych wcześniej przez klub lub jego podmioty zależne w rachunku zysków i strat, mimo że dochody te przysługiwałyby klubowi/SAD-owi lub jego podmiotom zależnym, gdyby nie doszło do ich przekazania¹⁹.

W powyższych sytuacjach podmiot ponosi koszt sporządzenia opinii przez niezależnego eksperta²⁰. Przepis ten zapobiega wszelkim nadużyciom mającymi na celu omijanie Squad Cost Limittakim jak dokonywanie transferów bezpośrednio przed zamknięciem okna transferowego w celu utrudnienia kontroli lub zawieranie zawyżonych umów sponsorskich. Organ Walidacyjny sprawuje szeroką kontrolę nad klubami/SAD-ami dlatego próby obchodzenia regulacji mogą okazać się nieopłacalne.

Wymogi wstępne i wskaźniki ekonomiczno-finansowe

W art. 22 regulacji budżetowych LaLigi określono wymogi wstępne dotyczące akceptowalnych wskaźników ekonomiczno-finansowych, czyli takich, które klub/SAD musi spełnić, aby móc ubiegać się o dalszą ocenę na podstawie Budżetów Ligowych i innych dokumentów. Przesłanki te muszą zostać spełnione kumulatywnie:

1. Klub/SAD nie może podlegać nadzorowi szczególnemu, tj. środkom monitorującym Kontroli Ekonomicznej LaLigi.

¹⁸ Tamże, s. 18.

¹⁹ Tamże, s. 42–46.

²⁰ Tamże, s. 19.

2. Podmiot nie może znajdować się w stanie upadłości ani występować z wnioskiem o jej ogłoszenie, chyba że – na dzień wyliczenia limitu płac – podmiot realizujący układ z wierzycielami spłacił co najmniej 75% długu objętego układem lub łączna kwota niespłaconych zobowiązań wynikających z postępowania upadłościowego nie przekracza 15% obrotu netto zaakceptowanego przez Organ Walidacyjny na potrzeby LCPD w bieżącym sezonie.
3. Wskazane wymagania muszą być spełnione w momencie składania Budżetów Ligu-nych.

Warto podkreślić, że każde nowe zadłużenie wynikające z finansowania udzielonego podmiotowi w spłaty istniejącego zadłużenia upadłościowego również jest uznawane za dług upadłościowy. Ponadto postępowanie upadłościowe klubu/SAD-u nie zostanie uznane za zakończone do momentu spłaty zobowiązań powstałych w celu uregulowania wcześniejszego zadłużenia. Wyjątek stanowi pożyczka udzielona podmiotowi przez akcjonariuszy lub wspólników, o ile ma charakter partycypacyjny, przewiduje określony limit rocznej spłaty i nie przekracza nadwyżki finansowej wypracowanej przez klub²¹.

Po ustaleniu, że klub/SAD spełnia wymogi wstępne, należy zbadać spełnienie wskaźników A i B. Jeżeli warunki te zostaną spełnione, uznaje się, że podmiot odpowiada akceptowalnym wskaźnikom ekonomiczno-finansowym.

Klub/SAD spełnia wskaźnik A (*Ratio A*), jeżeli jego wartość netto na koniec sezonu T-2 jest wyższa niż 40% kwoty uzyskanej po odjęciu od całkowitych zobowiązań podmiotu – według stanu na 30 czerwca sezonu T-2 – zobowiązań, których termin spłaty przypada w ciągu 5 lat. Od tych zobowiązań można odjąć:

- odroczone zobowiązania podatkowe wynikające z korekt kapitału własnego,
- roszczenia wobec innych klubów/SAD-ów i podmiotów sportowych wynikające z ostatecznych lub tymczasowych transferów praw rejestracyjnych zawodników i trenerów,
- saldo gotówki na dzień 30 czerwca sezonu T-2,
- krótkoterminowe inwestycje według stanu na dzień 30 czerwca sezonu T-2,
- równoważne aktywa płynne według stanu na dzień 30 czerwca sezonu T-2.

Dodatkowo wartość netto nie może być niższa niż 25 mln euro. Należy przy tym pamiętać, że wskazane zasady dotyczą Primera División (LaLiga)²². Ze względu na wysoki stopień skomplikowania tej regulacji, warto zobrazować ją poniższymi przykładami.

Przykład 1. Klub A występuje w Primera División, a jego majątek netto wynosi 35 mln

Zobowiązania klubu podlegające spłacie w ciągu 5 lat wynoszą 100 mln euro

Odliczenia: klub B jest zobowiązany wobec klubu A na kwotę 20 mln euro

100 mln euro – 20 mln euro = 80 mln euro.

Wymóg 40% (majątek netto klubu musi być wyższy niż 40% z 80 mln euro): 80 mln euro × 40% = 32 mln euro.

W przedstawionym przypadku klub A spełnia wymogi wskaźnika A.

²¹ Tamże, s. 25–26.

²² Tamże, s. 30.

Przykład 2. Klub C występuje w Primera División, a jego majątek netto wynosi 25 mln euro

Zobowiązania klubu podlegające spłacie w ciągu 5 lat wynoszą 100 mln euro

Odliczenia: klub D jest zobowiązany wobec klubu C na kwotę 20 mln euro

$100 \text{ mln euro} - 20 \text{ mln euro} = 80 \text{ mln euro}$.

Wymóg 40% (majątek netto klubu musi być wyższy niż 40% z 80 mln euro): $80 \text{ mln euro} \times 40\% = 32 \text{ mln euro}$.

W przedstawionym przypadku klub C nie spełnia wymogów wskaźnika A.

Przykład 3. Klub E występuje w Primera División, a jego majątek netto wynosi 24 mln euro

Klub E w tym przypadku nie spełnia wymogów wskaźnika A.

Wskaźnik B (*Ratio B*) oznacza, że skorygowany dług klubu/SAD-u na dzień 31 grudnia poprzedniego sezonu musi być niższy niż kwota obrotów netto ze sprzedaży za sezon bieżący, skorygowana współczynnikiem 0,80 dla Primera División. Na potrzeby tego obliczenia przyjmuje się kwotę obrotów netto zaakceptowaną przez Organ Walidacyjny przy ustalaniu LCPD na sezon T. Ze względu na brak pełnych danych dotyczących obrotu netto za sezon T wykorzystuje się tymczasowy szacunek obrotu netto przedstawiony przez podmiot. Jest on stosowany do czasu oficjalnego ustalenia LCPD. Dodatkowo skorygowany dług musi zostać uzasadniony w Raporcie z Ograniczonego Przeglądu sporządzonym przez audytora klubu/SAD-u na podstawie śródrocznych sprawozdań finansowych²³. Poniżej przedstawiono przykłady wyliczenia wskaźnika B.

Przykład 4. Klub A występuje w Primera División i oszacował swój obrót netto na sezon T na 200 mln euro

Skorygowany dług klubu A wynosi 150 mln euro.

Wymóg 0,80 (dług musi być niższy niż 0,80 wartości obrotu netto): $200 \text{ mln euro} \times 0,80 = 160 \text{ mln euro}$.

Klub A spełnia wymogi wskaźnika B.

Przykład 5. Klub B występuje w Primera División i oszacował swój obrót netto na sezon T na 100 mln euro

Skorygowany dług klubu B wynosi 90 mln euro.

Wymóg 0,80 (dług musi być niższy niż 0,80 wartości obrotu netto): $100 \text{ mln euro} \times 0,80 = 80 \text{ mln euro}$.

Klub B nie spełnia wymogów wskaźnika B.

Dla celów obliczenia wskaźników A i B, kwota majątku netto podlegająca uwzględnieniu zostaje skorygowana według następujących zasad:

1. Kwota majątku netto zostaje pomniejszona o wartość zastrzeżeń określonych w raporcie z audytu sporządzonym przez audytora klubu/SAD-u²⁴.

²³ Tamże, s. 30.

²⁴ Tamże, s. 31.

2. Nie uwzględnia się wpływu wynikającego z rozliczenia prawa do użytkowania obiektów sportowych na rzecz klubu/SAD-u niezależnie od momentu dokonania tego rozliczenia²⁵.
3. Majątek netto zostaje pomniejszony o kwoty należne klubowi/SAD-owi od podmiotów wpłacających, innych akcjonariuszy albo podmiotów powiązanych posiadających udziały w wysokości co najmniej 3% kapitału zakładowego, które są lub powinny zostać ujęte po stronie aktywów w bilansie klubu/SAD-u. Wyjątkiem są należności z tytułu usług świadczonych podmiotom powiązanim, które nie przekraczają 1% obrotu netto dla klubów/SAD-ów uczestniczących w Primera División²⁶.
4. Podlegają korekcie poprzez dodanie wartości dodatnich albo odjęcie wartości ujemnych o kwotę prognozowanego zysku netto po opodatkowaniu. Odliczeniu podlegają również straty przewidywane na sezon T, w tym wnioskowany wzrost LCPD²⁷.
5. Kwota majątku netto zostaje pomniejszona o wszelkie dywidendy uznane lub przewidywane do uznania, a także o zwrot wkładów pieniężnych lub niepieniężnych zarejestrowanych lub znanych w okresie od 1 lipca roku T-1 do 30 czerwca roku T²⁸.
6. Kwota ta zostaje pomniejszona o część wpłat z tytułu podwyższenia kapitału dokonanych w sezonie T-2 lub T-1. Dotyczy to środków, które umożliwiły klubowi spełnienie wymogów finansowych wskaźników A i B, bez uszczerbku dla możliwości wykorzystania ich do zwiększenia limitów LCPD²⁹.
7. Nie uwzględnia się negatywnego wpływu wydatku lub obniżenia dochodu na wartość majątku netto klubu, jeżeli wynikają one z kosztów kadry sportowej poniesionych w ramach szczególnych uprawnień i wyjątkowych limitów budżetowych³⁰.

Ze względu na zakres niniejszego artykułu pominięto zagadnienia dotyczące inwestycji związanych z budową, renowacją, modernizacją lub ulepszaniem obiektów sportowych klubów/SAD-ów. Podmioty, które spełniły wymogi wstępne oraz wskaźniki ekonomiczno-finansowe (A i B), zostają zwolnione z części zasad, obowiązków i ograniczeń określonych w regulacjach budżetowych LaLigi w zakresie odpowiadającym ich wyższej wypłacalności i stabilności finansowej. W związku z tym kluby/SAD-y spełniające wskazane wymagania mogą sporządzić i przedłożyć wyłącznie budżet dochodów i wydatków ligi. Złożenie pozostałych Budżetów Ligi oraz informacji uzupełniających nie jest wówczas konieczne. Dodatkowo podmioty mogą wnioskować o zwolnienie z obowiązku przedkładania raportów sporządzanych przez audytora klubu/SAD-u, a w niektórych przypadkach także raportów przygotowanych przez niezależnego eksperta wyznaczonego przez Organ Walidacyjny³¹. Takie zwolnienie stanowi przywilej przyznawany przez Organ Walidacyjny podmiotom charakteryzującym się większą stabilnością finansową. Może ono pełnić funkcję zachęty do prowadzenia przez kluby/SAD-y odpowiedzialnej polityki finansowej.

25 Tamże.

26 Tamże.

27 Tamże.

28 Tamże, s. 32.

29 Tamże.

30 Tamże.

31 Tamże, s. 28.

Przyjęcie lub odrzucenie Budżetów Ligowych. Interwencje Organu Walidacyjnego

Co do zasady Organ Walidacyjny musi podjąć decyzję o przyjęciu lub odrzuceniu złożonych budżetów ligowych do 20 czerwca sezonu T-1 albo w ciągu 7 dni od ich złożenia, ewentualnie w innych szczególnych terminach wskazanych w regulacjach budżetowych LaLiga³².

Organ akceptuje i zatwierdza budżety ligowe zgodne z zasadami wyceny, progiem rentowności budżetu oraz dodatkowymi obowiązkami określonymi m.in. w regulacjach budżetowych LaLiga. Nie zaakceptuje natomiast budżetów ligowych, jeżeli nie zostały złożone w odpowiednim formacie lub standardowym szablonie przewidzianym przez wskazane regulacje³³.

Kluby/SAD-y otrzymują pięciodniowy termin na skorygowanie istotnych błędów oraz uzupełnienie braków. Termin ten biegnie od dnia następującego po dniu doręczenia pisma wskazującego stwierdzone niezgodności³⁴. W przypadku niezaakceptowania złożonych budżetów ligowych Organ zwraca się do podmiotu – w terminie 5 dni od dnia następującego po powiadomieniu o ich odrzuceniu – o przedstawienie wyjaśnień, uzasadnień oraz dokumentacji uzupełniającej. Następnie wszczynana jest procedura korygująca³⁵.

Wskazane wyżej dokumenty i wyjaśnienia kluby/SAD-y muszą przedłożyć Organowi Walidacyjnemu w ciągu 5 dni od otrzymania powiadomienia. W zależności od zakresu i treści przekazanych informacji budżety ligowe mogą pozostać niezaakceptowane do czasu rozpatrzenia dalszych wyjaśnień i dokumentów albo uzyskać status definitywnie zaakceptowanych³⁶.

Budżety Ligowe, które nie zostaną ostatecznie zaakceptowane, są modyfikowane i korygowane przez Organ Walidacyjny. Skorygowane budżety wywołują takie same skutki prawne jak budżety definitywnie zaakceptowane, dlatego podmioty są zobowiązane do ich przestrzegania³⁷. Dzięki kompetencjom Organu Walidacyjnego zawodnicy rejestrowani przez podmioty zrzeszone w LaLiga spełniają wymogi kontroli ekonomicznej. W praktyce oznacza to, że kluby/SAD-y nie mogą zawierać kontraktów przekraczających ich możliwości finansowe. Regulacja ta ma szczególne znaczenie, ponieważ gwarantuje podmiotom rywalizację na równych zasadach oraz sprzyja ich zrównoważonemu rozwojowi³⁸.

Po zaakceptowaniu i zatwierdzeniu budżetów ligowych Organ Walidacyjny przydziela podmiotowi całkowity LCPD oraz proporcjonalną część kosztów kadry sportowej podlegającej rejestracji na sezon T³⁹.

32 Tamże, s. 87.

33 Tamże, s. 86.

34 Tamże.

35 Tamże, s. 87.

36 Tamże.

37 Tamże.

38 <https://iusport.com/archive/43928/como-funciona-el-control-economico-y-el-limite-de-coste-de-plantilla> (21.02.2026).

39 Normas de Elaboracion, s. 86.

Poza wyjątkami określonymi w regulacjach budżetowych LaLigi, początkowy koszt rejestracji drużyny oraz koszt jej utrzymania nie mogą przekroczyć LCPD przypisanego danemu klubowi/SAD-owi przez Organ Walidacyjny. Dostępne saldo LCPD należy rozumieć jako dodatnią różnicę pomiędzy wysokością limitu a kosztami zarejestrowanej drużyny sportowej oraz – co do zasady – kosztami drużyny niezarejestrowanej odpowiadającymi kosztom drużyny zarejestrowanej. Jeżeli podmiot dysponuje dostępnym saldem, może wnioskować o rejestrację nowych zawodników, przy czym musi odbywać się to w kolejności określonej w regulacjach budżetowych LaLigi. Ze względu na zakres niniejszego artykułu zagadnienie to nie będzie jednak szerzej omawiane. Nawet przy ujemnym saldzie Organ Walidacyjny może zezwolić na rejestrację maksymalnie trzech nowych zawodników w sezonie finansowym pod warunkiem, że są to transfery gotówkowe albo wypożyczenia z opcją wykupu, których koszt nabycia – w tym prowizje agentów – nie przekracza 1,5% przychodów netto podmiotu, a klub/SAD wykaże wysoką zdolność do wygenerowania dodatniego salda w następnym sezonie (T+1)⁴⁰.

W przypadku wszystkich podmiotów koszt personelu technicznego podlega korekcie poprzez odjęcie go od całkowitego kosztu zarejestrowanego personelu sportowego w danym sezonie, niezależnie od tego, czy podmioty dysponują dostępnym saldem lub możliwościami rejestracyjnymi na początku sezonu. Jeżeli klub/SAD nie podejmie działań niezbędnych do uzyskania wolnych środków w limicie, koszt ten zostanie uwzględniony w kolejnym sezonie. Dodatkowo kwota ta zostanie powiększona o 20% tytułem sankcji za niewykonanie wymaganych działań, co oznacza, że LCPD na sezon T+1 ulegnie odpowiedniemu zmniejszeniu⁴¹.

Warto również zauważyć, że kluby/SAD-y niespełniające akceptowalnych wskaźników ekonomiczno-finansowych są zobowiązane do przedłożenia trzyletniego planu przepływów pieniężnych na sezony T, T+1 oraz T+2, jeżeli zamierzają zarejestrować zawodnika lub trenera, a wystąpi jedna z poniższych okoliczności.

1. Podmiot w sezonie T-1 lub T zarejestrował albo planuje zarejestrować transakcje jednorazowe generujące dochód sztucznie wpływający na obliczenie LCPD lub możliwości rejestracyjne. Transakcje jednorazowe mają charakter wyjątkowy i nietypowy dla danego podmiotu oraz muszą przekraczać określone progi finansowe. Dotyczy to w szczególności takich sytuacji jak:
 - a) sprzedaż majątku, tj. transakcje odpowiadające cesji lub przeniesieniu aktywów albo praw podmiotu – z wyjątkiem transferu zawodnika – generujące wynik przekraczający 10% obrotu netto w sezonie T lub 20 mln euro dla Primera División;
 - b) nadzwyczajny transfer zawodnika, który w sezonie T-1 lub T przynosi zysk przekraczający średnią z trzech poprzednich sezonów, jeżeli nadwyżka ta jest wyższa niż 10% obrotu netto w sezonie T lub 15 mln euro dla Primera División;

40 Tamże, s. 129–133.

41 Tamże, s. 133.

c) udział w rozgrywkach, w których podmiot nie uczestniczył w ciągu ostatnich 3 lat, np. w Lidze Mistrzów UEFA.

Klub/SAD może zostać zwolniony z obowiązku przedłożenia trzyletniego planu przepływów pieniężnych, jeżeli zrezygnuje z doliczania zysku wynikającego z wymienionych wyżej transakcji do swojego LCPD.

2. Podmiot uczestniczący w sezonie T-1 w Primera División spadnie na sezon T do Segunda División⁴².

Istotne jest również to, że wskazany plan obejmuje zobowiązania nałożone na podmiot przez Organ Walidacyjny, w tym wskaźniki finansowe lub ekonomiczne, które powinny zostać spełnione w terminie wyznaczonym przez ten organ. Regulacje te mają na celu zabezpieczenie sytuacji finansowej klubu/SAD-u⁴³.

Kolejną ingerencją, której może dokonać Organ Walidacyjny jest zatwierdzanie rejestracji zawodników na sezon T dopiero po tym jak wyznaczy LCPD na kolejny sezon, czyli T+1. Kompetencja ta przysługuje Organowi m.in. w sytuacji, gdy:

- podmiot, którego wartość netto po korekcie jest ujemna na dzień 31 grudnia sezonu T-1 albo który – według opinii Organu Walidacyjnego – będzie wykazywał ujemną wartość netto na dzień 30 czerwca poprzedniego sezonu,
- klub/SAD wnioskuje o zastosowanie specjalnej procedury mającej na celu podwyższenie LCPD z powodu utraty dochodów wynikającej z remontu stadionu,
- podmiot jest zobowiązany do złożenia trzyletniego planu przepływów pieniężnych,
- klub/SAD wnioskuje o zastosowanie specjalnej procedury dotyczącej neutralizacji kosztów amortyzacji obiektów sportowych na potrzeby obliczania LCPD⁴⁴.

Wskazane kompetencje Organu Walidacyjnego są niezbędne dla zachowania prawidłowej dyscypliny finansowej podmiotów zrzeszonych w LaLiga. W sytuacjach kryzysowych organ ingeruje w budżety klubów/SAD-ów, aby zapobiec ich niewypłacalności.

Reasumując, w pierwszej kolejności podmiot przedkłada budżety ligowe i proponuje Organowi Walidacyjnemu wysokość własnego LCPD, ustaloną na podstawie zasad określonych w regulacjach budżetowych LaLigi. Limit ten ma umożliwiać utrzymanie zrównoważonej sytuacji finansowej. Organ Walidacyjny może go następnie zatwierdzić albo zmodyfikować, zapewniając tym samym stabilność finansową klubu/SAD-u⁴⁵.

Squad Cost Limit w praktyce

Jak wspomniano wcześniej, Squad Cost Limit został wprowadzony w 2013 roku. Od tego czasu regulacje te stopniowo się zmieniały i dostosowywały do bieżących potrzeb. Opisane wyżej przepisy pochodzą z dokumentu z 2025 roku. Dodatkowo kluby/SAD-y podlegają

⁴² Tamże, s. 134.

⁴³ Tamże, 135.

⁴⁴ Tamże, 135–136.

⁴⁵ Á.S. Bullido, *Análisis de la situación económica y competitiva de los clubes medianos estudio de LaLiga española y la premier league inglesa*, Madryt 2024, s. 18–19.

nie tylko regulacjom ligowym, lecz są również zobowiązane do przestrzegania przepisów Międzynarodowej Federacji Piłki Nożnej (Fédération Internationale de Football Association – FIFA) oraz Unii Europejskich Związków Piłkarskich (UEFA)⁴⁶, dlatego trudno jednoznacznie ocenić wpływ regulacji LCPD na sytuację podmiotów. Należy jednak zauważyć, że regulacje UEFA dotyczą przede wszystkim podmiotów uczestniczących w rozgrywkach organizowanych przez tę federację⁴⁷. Z tego względu warto przybliżyć sytuację klubu, który nie brał udziału w europejskich rozgrywkach, czyli Valencia C.F.⁴⁸

Valencia C.F. to historycznie jeden z lepszych klubów w Hiszpanii, który brał regularnie udział w rozgrywkach Ligi Mistrzów (UEFA Champions League)⁴⁹. W sezonach 2018/2019–2019/2020 doszło jednak do wyraźnego pogorszenia płynności finansowej klubu – jego kapitał obrotowy spadł aż o 70%, głównie wskutek wzrostu zadłużenia krótkoterminowego. Kryzys ten dodatkowo pogłębiła pandemia COVID-19⁵⁰. W konsekwencji obniżył LCPD Valencii C.F. w sezonie 2021/2022 do ok. 30,99 mln euro. Dla porównania w sezonie 2019/2020 limit ten wynosił ok. 170,67 mln euro, a w sezonie 2020/2021 – ok. 103,39 mln euro⁵¹. W celu poprawy sytuacji finansowej klub został zmuszony do sprzedaży części swoich czołowych zawodników⁵². Decyzja Organu Walidacyjnego, choć mogła wydawać się surowa, przyczyniła się do poprawy kondycji finansowej klubu. Sprawozdanie Valencii C.F. za sezon 2024/2025 wykazało dodatni zysk operacyjny w wysokości 23,8 mln euro⁵³. Stanowiło to wyraźną zmianę w porównaniu z sezonem 2021/2022, w którym klub odnotował stratę operacyjną wynoszącą 19,7 mln euro⁵⁴.

Przykład Valencii C.F. dobrze ilustruje interwencję Organu Walidacyjnego oraz praktyczne działanie LCPD, które miało zapobiec dalszemu narastaniu zadłużenia klubu, a w konsekwencji jego niewypłacalności, niegospodarności oraz potencjalnemu bankructwu. Chociaż sprzedaż czołowych zawodników była dla klubu trudnym posunięciem, w dłuższej perspektywie umożliwiła poprawę jego sytuacji finansowej oraz stworzyła warunki do przyszłych inwestycji.

46 Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol.

47 J. Martín-Magdalena, C. Martínez-de-Ibarreta, J.A. Gonzalo-Angulo, A. García-Domonte, *The impact...*, dz. cyt., s. 1–45.

48 <https://www.uefa.com/uefachampionsleague/history/clubs/52268--valencia/> (7.04.2026).

49 A. Calahorra-Lopez, M. Ratkai, J. Vena-Oya, *The Financial/Accounting Impact of FFP on Participating in European Competitions: An Analysis of the Spanish League*, *International Journal of Financial Studies* 2022, nr 10 (81), s. 1–19; <https://www.uefa.com/uefachampionsleague/history/clubs/52268--valencia/> (7.04.2026).

50 P. Bono García, *Análisis económico-financiero del impacto provocado por la pandemia de COVID-19 en los clubes de La Liga de fútbol profesional*, Madryt 2022, s. 1–67.

51 <https://www.laliga.com/transparencia/gestion-economica/limite-coste-plantilla> (7.04.2026).

52 A. Calahorra-Lopez, M. Ratkai J. Vena-Oya, *The Financial/Accounting...*, dz. cyt., s. 1–19.

53 <https://www.valenciacf.com/en/17633688971022080?> (7.04.2026).

54 https://www.valenciacf.com/public/Attachment/2024/1/estadoinformacionnofinanciera_2022-2023.pdf?utm (7.04.2026).

Ogólna ocena LCPD

Squad Cost Limit przyniósł szczególnie widoczne efekty w przypadku mniejszych klubów/SAD-ów nieuczestniczących w europejskich rozgrywkach. Podmioty biorące udział w takich rozgrywkach pozostają pod silnym wpływem Finansowego Fair Play (FFP), natomiast pozostałe kluby nie były wcześniej objęte równie intensywną kontrolą wynikającą z tych regulacji finansowych. Sytuacja ta uległa zmianie po wprowadzeniu LCPD, co przełożyło się na wzrost rentowności mniejszych klubów⁵⁵. Zgodnie z raportem LaLigi dotyczącym sytuacji finansowej ligi (Informe Económico-financiero del Fútbol Profesional Español 2024–2025) Squad Cost Limit wywiera pozytywny wpływ na kluby/SAD-y, które dzięki tym regulacjom rozwijają się i osiągają coraz wyższe przychody. Dodatkowo koszty personelu sportowego utrzymują kontrolowane tempo wzrostu, co świadczy o stabilnym rozwoju podmiotów. Warto również zauważyć, że całkowity koszt personelu w drugim kwartale sezonu 2024/2025 wyniósł 60% wartości dochodu netto uwzględniającego wynik netto z transferów zawodników. Jest to wynik korzystny, zwłaszcza mając na uwadze, że próg 70% jest zalecany przez UEFA w ramach wskaźnika kosztów składu (*Squad Cost Ratio*)⁵⁶. Świadczy to o dobrej kondycji ekonomicznej hiszpańskiej ligi⁵⁷.

LCPD przeciwdziała niegospodarności klubów, co potwierdza m.in. przypadek Valencii C.F., jednak Squad Cost Limit może jednocześnie ograniczać rozwój mniejszych klubów sportowych. Regulacje finansowe LaLigi – mimo swojej szczegółowości i rozbudowanego charakteru – obejmują wszystkie kluby/SAD-y niezależnie od ich wielkości. Nie przewidują odrębnych rozwiązań dla podmiotów małych, średnich i dużych, co może utrudniać zapewnienie zrównoważonego rozwoju klubów o zróżnicowanym potencjale finansowym. Większe kluby/SAD-y dysponują znacznie szerszymi możliwościami finansowymi, podczas gdy mniejsze podmioty funkcjonują przy bardziej ograniczonym marginesie ryzyka wynikającym z narzuconych limitów. Są one zmuszone do szczególnie ostrożnego lokowania kapitału, co z jednej strony sprzyja stabilności finansowej, z drugiej jednak ogranicza możliwości działania, m.in. na rynku transferowym. W praktyce może to prowadzić do dalszego wzrostu przewagi największych podmiotów przy jednoczesnym ograniczeniu potencjału rozwojowego mniejszych klubów. Mniejsze kluby/SAD-y mogą wprawdzie pozostawać rentowne, jednak ich możliwości istotnej zmiany układu sił w lidze pozostają ograniczone. W konsekwencji różnice pomiędzy największymi i najmniejszymi klubami mogą się pogłębiać, co niekoniecznie będzie sprzyjało długofalowemu rozwojowi ligi⁵⁸.

55 J. Martín-Magdalena, C. Martínez-de-Ibarreta, J.A. Gonzalo-Angulo, A. García-Domonte, *The impact...*, dz. cyt., s. 1–45.

56 <https://assets.laliga.com/assets/2026/03/18/originals/5658090da03d3a5134540accdc341c89.pdf>. (7.04.2026).

57 Tamże.

58 J. Martín-Magdalena, C. Martínez-de-Ibarreta, J.A. Gonzalo-Angulo, A. García-Domonte, *The impact...*, dz. cyt., s. 1–45.

Podsumowanie

Hiszpański Squad Cost Limit bez wątpienia wyróżnia się na tle innych regulacji, ponieważ opiera się na prewencji oraz weryfikacji sytuacji ekonomiczno-finansowej klubu/SAD-u *a priori*, w przeciwieństwie do Finansowego Fair Play UEFA, które przewiduje kontrolę *a posteriori* oraz sankcje za naruszenie obowiązujących zasad. W niniejszym artykule omówiono jedynie przepisy ogólne, podczas gdy regulacje finansowe LaLigi przewidują liczne procedury odnoszące się do indywidualnych i wyjątkowych sytuacji, co umożliwia ich stosowanie także w przypadkach niestandardowych. Jednocześnie w regulacjach budżetowych LaLigi dostrzegalny jest brak rozwiązań różnicujących sytuację małych, średnich i dużych klubów/SAD-ów. Wprowadzenie takiego podziału mogłoby usprawnić funkcjonowanie LCPD oraz przyczynić się do większej równowagi ekonomicznej pomiędzy podmiotami. Chociaż Squad Cost Limit pozwolił wielu klubom uniknąć nadmiernych wydatków i utrzymać stabilną sytuację finansową⁵⁹, w przypadku mniejszych podmiotów mógł jednocześnie ograniczyć możliwości rozwoju. Istotną zaletą regulacji budżetowych LaLigi pozostaje wymuszanie bardziej odpowiedzialnego zarządzania finansami oraz ograniczanie nadmiernego ryzyka ekonomicznego. Dzięki temu w sytuacjach kryzysowych, takich jak pandemia COVID-19 lub inne zdarzenia powodujące gwałtowny spadek przychodów, kluby/SAD-y występujące w hiszpańskiej lidze mogą pozostawać stabilniejsze finansowo niż podmioty funkcjonujące w innych państwach. Ostatecznie, mimo że regulacje te są restrykcyjne i bywają postrzegane jako uciążliwe, służą budowaniu trwałości oraz stabilności ekonomiczno-finansowej podmiotów. W rezultacie ryzyko bankructwa pozostaje mniejsze, a rywalizacja pomiędzy klubami/SAD-ami staje się bardziej wyrównana.

Choć bezpośrednie przeniesienie rozwiązań funkcjonujących w lidze hiszpańskiej na grunt polski byłoby trudne ze względu na odmienny poziom rozgrywek i finansowania, warto rozważyć wprowadzenie limitu płac dla klubów uczestniczących w rozgrywkach centralnych w Polsce. Podmioty z LaLigi regularnie uczestniczą bowiem w Lidze Mistrzów UEFA⁶⁰, a łączne przychody klubów/SAD-ów tej ligi wynoszą ok. 5 450 mln euro⁶¹. Dla porównania kluby ekstraklasy w ostatnich latach uczestniczyły przede wszystkim w Lidze Konferencji UEFA (UEFA Conference League), a ich łączne przychody wynoszą ok. 1 270 mln zł⁶². Wprowadzenie limitu płac mogłoby przyczynić się do zwiększenia stabilności finansowej klubów w Polsce oraz ograniczenia zjawiska niegospodarności.

59 M.A. Rodilla, I.M. García Sánchez, *Rendimiento empresarial en el sector futbolístico: análisis de los principales clubes españoles*, *Observatorio Contable*, Observatorio Contable 2024/2025, nr 16 (Noviembre–Junio), s. 13.

60 <https://www.uefa.com/uefachampionsleague/standings/> (7.04.2026).

61 <https://assets.laliga.com/assets/2026/03/18/originals/5658090da03d3a5134540accdc341c89.pdf> (7.04.2026).

62 <https://granthornton.pl/wp-content/uploads/2025/09/Finansowa-Ekstraklasa-sezon-2024-2025-Grant-Thornton.pdf> (7.04.2026).

Bibliografia

Literatura

- Bańka W., Kolbusz Z., *Kreatywna rachunkowość w sporcie: czy Finansowe Fair Play UEFA skutecznie przeciwdziała manipulacjom finansowym?*, Rzeszów 2025.
- Bono Garcia P., *Análisis económico-financiero del impacto provocado por la pandemia de COVID-19 en los clubes de la liga de fútbol profesional*, Madryt 2022.
- Bullido Á.S., *Análisis de la situación económica y competitiva de los clubes medianos estudio de LaLiga española y la premier league inglesa*, Madryt 2024.
- Calahorra-Lopez A., Ratkai M., Vena-Oya J., *The Financial/Accounting Impact of FFP on Participating in European Competitions: An Analysis of the Spanish League*, International Journal of Financial Studies 2022, nr 10 (81).
- <https://assets.laliga.com/assets/2026/03/18/originals/5658090da03d3a5134540accdc341c89.pdf> (7.04.2026).
- <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2025/09/Finansowa-Ekstraklasa-sezon-2024-2025-Grant-Thornton.pdf> (7.04.2026).
- <https://www.laliga.com/transparencia/gestion-economica/limite-coste-plantilla> (7.04.2026).
- <https://www.uefa.com/uefachampionsleague/history/clubs/52268--valencia/> (7.04.2026).
- <https://www.uefa.com/uefachampionsleague/standings/> (7.04.2026).
- Iussport, ¿Cómo funciona el Control Económico y el Límite de Coste de Plantilla?, <https://iusport.com/archive/43928/como-funciona-el-control-economico-y-el-limite-de-coste-de-plantilla> (21.02.2026).
- LaLiga, Presidentes, <https://www.laliga.com/sala-de-prensa/presidentes> (15.02.2026).
- LaLiga, Squad Cost Limit, <https://www.laliga.com/en-GB/transparency/economic-management/squad-cost-limit> (13.01.2026).
- Martin-Magdalena J., Martinez-de-Ibarreta C., Gonzalo-Angulo J.A., Garcia-Domonte A., *The impact of financial fair play on the financial performance of Spanish professional football: Do the biggest clubs behave better?*, Sport Business and Management 2023, nr 13 (4).
- Rodilla M.A., García Sánchez I.M., *Rendimiento empresarial en el sector futbolístico: análisis de los principales clubes españoles*, Observatorio Contable 2024/2025, nr 16 (Noviembre–Junio).

Akty prawne Federacji Hiszpańskiej

- Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol.
- LaLiga Standards for the Preparation of the Budgets of Clubs And SADs.
- Normas de Elaboración de Presupuestos de Clubes y SADs.

Akty prawa hiszpańskiego

- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (ustawa hiszpańska).

CYTOWANIE

Wiktorja Bańka, *Squad Cost Limit jako narzędzie LaLigi w walce z niegospodarnością klubów zrzeszonych w LaLiga*, Studia Administracyjne 1(23)/2026, 5–20, DOI: 10.18276/sa.2026.23-01.

Sebastian Domagała

Uniwersytet Zielonogórski
e-mail: sebastian.domagala82@onet.eu
ORCID: 0000-0003-2149-7530



Neutralność technologiczna a prawo do odliczenia VAT na tle Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF)

ABSTRAKT

W artykule przeanalizowano mechanizm Krajowego Systemu e-Faktur w kontekście jego zgodności z zasadą neutralności podatku od towarów i usług oraz – w konsekwencji – możliwości realizacji podstawowego prawa podatnika, jakim jest prawo do odliczenia podatku VAT. Obowiązkowe wprowadzenie KSeF od 2026 roku nie stanowi wyłącznie kolejnego etapu cyfryzacji rozliczeń podatkowych, lecz powoduje również strukturalne przekształcenie relacji między podatnikiem a państwem w zakresie realizacji prawa do odliczenia. W tym kontekście zasadnicze pytanie badawcze sprowadza się do ustalenia, czy wprowadzenie obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur stanowi dopuszczalne – w świetle prawa Unii Europejskiej – ograniczenie zasady neutralności VAT, w szczególności w zakresie realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Przyjęto hipotezę badawczą, zgodnie z którą implementacja obowiązkowego systemu e-fakturowania może prowadzić do ograniczenia zasady neutralności VAT poprzez wprowadzenie dodatkowych warunków o charakterze technologicznym, wpływających na skuteczność wykonywania prawa do odliczenia.

Rozwinięto również koncepcję neutralności technologicznej prawa podatkowego oraz wskazano nowe zagrożenia dla neutralności VAT wynikające z ryzyka technologicznego i automatyzacji procesów kontrolnych. Sformułowano postulat wykładni zasady neutralności w warunkach cyfryzacji, z uwzględnieniem wymogów proporcjonalności, pewności prawa oraz skutecznej ochrony praw podatników. Analiza pozwala stwierdzić, że w warunkach funkcjonowania KSeF zachowany zostaje nadrzędny charakter materialnych przesłanek prawa do odliczenia VAT, a ewentualne uchybienia formalne lub technologiczne nie mogą ograniczać prawa podatnika, pod warunkiem braku ryzyka naruszenia interesów fiskalnych państwa. Badania przeprowadzono z wykorzystaniem metody dogmatycznoprawnej, pozwalającej na systematyczne zbadanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ich interpretacji w kontekście zasady neutralności, a także metody prawnoporównawczej, umożliwiającej odniesienie do rozwiązań w zakresie e-fakturowania funkcjonujących w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Ponadto przeprowadzono analizę orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uwzględniając wyroki kształtujące prawo do odliczenia podatku naliczonego w świetle uchybień formalnych i technologicznych.

SŁOWA KLUCZOWE

KSeF, zasada neutralności, podatek VAT, prawo do odliczenia, faktura ustrukturyzowana

Technological neutrality and the right to deduct VAT in the context of the National e-Invoicing System (KSeF)

ABSTRACT

The aim of this article is to verify the mechanism of the National e-Invoicing System (Krajowy System e-Faktur, KSeF) in terms of its compliance with the principle of neutrality of value added tax and, consequently, the exercise of the taxpayer's fundamental right, namely the right to deduct VAT. This issue is particularly important due to the fact that the dynamic development of information technologies used by tax administrations leads to a significant change in the context of the functioning of VAT neutrality. The mandatory introduction of KSeF from 2026 does not merely constitute another stage in the digitalization of tax settlements but results in a structural transformation of the relationship between the taxpayer and the state with regard to the exercise of the right to deduct VAT.

The main research question is to determine whether the mandatory introduction of KSeF constitutes a restriction on the principle of neutrality permissible under European Union law, in particular in with regard to exercising the right to deduct input tax. The research hypothesis is that the compulsory implementation of KSeF may lead to a restriction on the principle of neutrality by introducing additional technological conditions that affect the effectiveness of exercising the right to deduct VAT. The article develops the concept of technological neutrality of tax law and identifies new threats to VAT neutrality arising from technological risk and the automation of control processes. The conclusions lead to a postulate for interpreting the principle of neutrality in the conditions of digitalization, taking into account the requirements of proportionality, legal certainty, and effective protection of taxpayers' rights. The analysis allows for the conclusion that, under the operation of KSeF, the overriding character of the substantive conditions for the right to deduct VAT is preserved, and that possible formal or technological deficiencies may not limit the taxpayer's right, provided that there is no risk of infringement of the fiscal interests of the state. The research was conducted using the dogmatic-legal method, enabling a systematic examination of the provisions of the Goods and Services Tax Act and their interpretation in the context of the principle of neutrality, and the comparative legal approach, enabling comparisons to be made with e-invoicing solutions functioning in other European Union Member States. In addition, an analysis of the case law of the Court of Justice of the European Union was carried out, taking into account judgments shaping the application of the right to deduct input tax in light of formal and technological deficiencies.

KEYWORDS

National e-Invoicing System, principle of neutrality, value added tax, right to deduct input tax, structured invoice

Wprowadzenie

Neutralność podatku od towarów usług i należy do podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT¹, kształtując jego konstrukcję zarówno na poziomie prawa unijnego, jak i krajowego². Jej normatywną podstawę stanowią przepisy dyrektywy 2006/112/WE

1 P. Smoleń, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 250–251.

2 D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 60–65.

w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, w szczególności regulacje dotyczące prawa do odliczenia podatku naliczonego⁴. Należy podkreślić, że neutralność podatkowa jest interpretowana również w ujęciu ekonomicznym⁵ jako gwarancja nieobciążania podatkiem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, gdyż jego ciężar przenoszony jest na końcowego konsumenta. Kluczowym instrumentem realizacji tej zasady pozostaje prawo do odliczenia podatku naliczonego⁶, które – zgodnie z utrwalonym stanowiskiem doktryny⁷ i orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁸ – nie powinno podlegać nadmiernym ani arbitralnym ograniczeniom.

W polskim systemie podatkowym w ostatniej dekadzie wprowadzono szereg mechanizmów o charakterze doraźnym, które nie spełniły zakładanych funkcji normatywnych i praktycznych, czego przykładem może być mechanizm odwrotnego obciążenia. Na tym tle Krajowy System e-Faktur należy do rozwiązań budzących istotne wątpliwości, ponieważ jego konstrukcja legislacyjna nie została poprzedzona wystarczającą analizą ani rzetelną weryfikacją skutków funkcjonowania tego systemu w praktyce⁹. Mimo wskazanych zastrzeżeń ustawodawca zdecydował się na etapowe wprowadzenie obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur od 1 lutego 2026 roku. Początkowo obowiązek ten będzie dotyczył przedsiębiorców, których sprzedaż brutto (wraz z podatkiem VAT) w 2024 roku przekroczyła 200 mln zł. Od 1 kwietnia 2026 roku obowiązek ten zostanie rozszerzony na pozostałych podatników VAT¹⁰.

Neutralność technologiczna jako nowy wymiar neutralności podatku VAT

Postępująca cyfryzacja administracji podatkowej prowadzi do coraz szerszego wykorzystywania narzędzi teleinformatycznych przez organy podatkowe w celu wykonywania kompetencji związanych z weryfikacją prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych przez podatników¹¹. Mechanizm funkcjonowania Krajowego Systemu e-Faktur uzasadnia potrzebę analizy relacji pomiędzy zasadą neutralności podatku od towarów i usług a rozwiązaniami technologicznymi wykorzystywanymi przy wykonywaniu obowiązków podatkowych,

3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 2006.347); dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

4 Tamże, art. 167–172.

5 Tamże, art. 1 ust. 2.

6 Tamże, art. 168–169.

7 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 196–198.

8 Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., C-518/14, EUR-Lex 62014CJ0518.

9 *Odroczenie obowiązku stosowania KSeF od dnia 1 kwietnia 2026 r. Jakie skutki spowoduje przekroczenie limitu wartości sprzedaży?*, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/odroczenie-obowiazku-stosowania-ksef-od-dnia-1-kwietnia-2026-r-jakie-skutki-spowoduje-przekroczenie-limitu-wartosci-sprzedazy/> (30.03.2026).

10 Wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) w Polsce następuje etapowo w 2026 r.: od 1 lutego 2026 r. system ma zastosowanie do podatników, których sprzedaż brutto (łącznie z VAT) w 2024 r. przekroczyła 200 mln zł, natomiast od 1 kwietnia 2026 r. obejmie pozostałych podatników VAT. W przypadku najmniejszych podatników, których obroty i liczba faktur nie przekraczają określonych progów, termin wdrożenia został przesunięty na 1 stycznia 2027 r. Zob. *Krajowy System e-Faktur wystartował*, <https://ksef.podatki.gov.pl/wyjasnienia/krajowy-system-e-faktur-wystartowal/> (29.01.2026).

11 M. Jabłońska, M. Podlecki, *Krajowy System e-Faktur – innowacja w polskim systemie podatkowym*, Gdańsk 2025, s. 2–3.

które mogą wpływać na sposób realizacji tej zasady. W szczególności mogą pojawić się problemy związane z wprowadzaniem obowiązkowych, scentralizowanych systemów informatycznych, które z założenia powinny pozostawać neutralne wobec sytuacji prawnej podatnika, lecz w praktyce mogą oddziaływać na skuteczność wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego¹².

Należy podkreślić, że neutralność technologiczna rozwija funkcjonalnie zasadę neutralności VAT¹³ jest rozumiana jako wymóg, aby zastosowanie określonych rozwiązań technicznych nie prowadziło do modyfikacji zakresu praw i obowiązków podatników w porównaniu z modelami tradycyjnymi. W odniesieniu do podatku VAT oznacza to, że wybór określonego modelu cyfrowego, w tym scentralizowanego systemu fakturowania, nie powinien skutkować ograniczeniem ani warunkowaniem realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego¹⁴.

W ujęciu prawnym naruszenie zasady neutralności VAT wiąże się przede wszystkim z nadmiernym formalizmem polegającym na uzależnianiu prawa do odliczenia od spełnienia wymogów niemających znaczenia materialnoprawnego¹⁵, z wyjątkiem sytuacji, w których ograniczenia takie stanowią wyraz dopuszczalnych odstępstw od zasady neutralności, wyraźnie przewidzianych w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług¹⁶ lub dyrektywy 2006/112/WE¹⁷. Wprowadzenie zaawansowanych narzędzi cyfrowych generuje jednak jakościowo nowy rodzaj zagrożeń dla neutralności podatku¹⁸. Ograniczenia te nie wynikają bezpośrednio z normatywnej treści przepisów prawa podatkowego, lecz z praktycznego funkcjonowania systemów teleinformatycznych, które stają się nieodzownym elementem realizacji obowiązków ewidencyjnych i dokumentacyjnych podatników¹⁹.

Krajowy System e-Faktur, jako rozwiązanie o charakterze powszechnie obowiązującym, odchodzi od tradycyjnego modelu „zwykłej papierowej faktury” jako dokumentu potwierdzającego zaistnienie zdarzenia gospodarczego na rzecz systemu teleinformatycznego warunkującego dopuszczenie e-faktury do obrotu prawnego. Dokument ten będzie funkcjonował jako „faktura ustrukturyzowana”, która nie tylko potwierdza dokonanie transakcji gospodarczej, lecz również wpływa na moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego²⁰. W konsekwencji realizacja zasady neutralności zostaje powiązana z prawidłowym i terminowym działaniem infrastruktury informatycznej, nad którą podatnik nie sprawuje pełnej kontroli.

12 J. Kiszka, *Neutralność i stabilność opodatkowania w założeniach i praktyce na przykładzie regulacji polskich i Unii Europejskiej*, Lublin 2001, s. 110–115.

13 K. Łukasik, *Przyszłość technologiczna Polski w wyobrażeniach decydentów*, Warszawa 2024, s. 35.

14 *Przepisy w KSeF są sprzeczne z prawem UE*, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/przepisy-w-ksef-sa-sprzeczne-z-prawem-ue/> (1.02.2026).

15 Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r., C-80/11, EUR-Lex 62011CJ0080.

16 Zob. art. 88 Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2023 poz. 443 z późn. zm.).

17 Zob. art. 176–177 dyrektywy 2006/112/WE.

18 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 44.

19 A. Pałys, E. Frankowski, A. Lapierre, *Krajowy system e-faktur (KSeF). Poradnik podatnika*, Warszawa 2024, s. 15–45.

20 M. Sikorski, *Relacje między podatnikiem a administracją podatkową*, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2019, nr 27, s. 130.

Prawo do odliczenia podatku VAT a ryzyko technologiczne

Jednym z najbardziej problematycznych aspektów funkcjonowania KSeF w perspektywie zasady neutralności VAT jest przeniesienie części ryzyka związanego z realizacją prawa do odliczenia na sferę technologiczną. Awarie systemowe, przerwy w dostępności systemu, błędy integracyjne po stronie interfejsów księgowych, a także automatyczne odrzucanie faktur mogą prowadzić do opóźnień w wystawieniu lub otrzymaniu faktury ustrukturyzowanej²¹. Ponadto mogą wystąpić nieprawidłowości związane m.in. z błędnym numerem NIP na fakturze albo otrzymaniem faktury od niewłaściwego podatnika. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że samo pojawienie się faktury w KSeF nie przesądza o jej prawidłowości. Podatnik pozostaje zobowiązany do weryfikacji każdej faktury związanej z prowadzoną działalnością, w szczególności w zakresie ustalenia, czy wykazane w niej transakcje rzeczywiście miały miejsce. Wystąpienie błędnej faktury w KSeF może skutkować nie tylko czasowym lub trwałym brakiem możliwości skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego – mimo spełnienia materialnych przesłanek tego prawa – lecz również brakiem możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów oraz powstaniem istotnych problemów w toku kontroli podatkowej lub celno-skarbowej²². Istotne znaczenie w tym zakresie ma stanowisko TSUE²³, zgodnie z którym opóźnienie w realizacji prawa do odliczenia prowadzi do ekonomicznego obciążenia podatnika, naruszając zasadę neutralności.

Tego rodzaju ograniczenia mają charakter pośredni i pozostają trudne do uchwycenia z perspektywy klasycznych instytucji prawa podatkowego. Nie są one bowiem rezultatem decyzji ustawodawcy o wprowadzeniu określonych warunków formalnych, lecz konsekwencją przyjętego modelu technologicznego. Neutralność zostaje naruszona nie poprzez normę prawną, lecz poprzez sposób jej technicznej implementacji²⁴.

Podczas analizy tego problemu ważne jest również porównanie systemów e-fakturowania funkcjonujących w Rumunii i Francji, gdzie stopień centralizacji oraz sposób wdrożenia infrastruktury cyfrowej bezpośrednio wpływają na zakres ryzyka technologicznego oddziałującego na realizację prawa do odliczenia VAT. Należy przy tym podkreślić, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą, gdy podatek staje się wymagalny²⁵, natomiast jego wykonanie uzależnione jest od posiadania faktury²⁶. Wprowadzenie modelu e-fakturowania, w którym uzyskanie faktury zależy od działania systemu teleinformatycznego administracji, prowadzi do sytuacji, w której czynniki technologiczne mogą wpływać na realizację prawa do odliczenia.

Scentralizowany model przyjęty w Rumunii w systemie RO e-Factura prowadzi do uzależnienia skuteczności faktury od jej przetworzenia przez system administracji podatkowej, co zwiększa ryzyko opóźnień lub zakłóceń w wykonywaniu prawa do odliczenia.

21 Tryb awaryjny, [https://ksef.podatki.gov.pl/informacje-ogolne-ksef-20/tryb-awaryjny/\(2.02.2026\)](https://ksef.podatki.gov.pl/informacje-ogolne-ksef-20/tryb-awaryjny/(2.02.2026)).

22 Wyrok NSA z 26 stycznia 2023 r., I FSK 2110/19, LEX nr 100019866.

23 Wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r., C-285/11, EUR-Lex - 62011CN0285.

24 J. Fornalik, M. Przybylski, *Krajowy System e-Faktur 2024*, (w:) J. Fornalik, *Podstawowe informacje, zakres podmiotowy i przedmiotowy KSeF*, Warszawa 2024, s. 8–10.

25 Zob. art. 176 dyrektywy 2006/112/WE.

26 Tamże, art. 187a.

W takim modelu awarie systemu lub błędy transmisji danych mogą skutkować nie tylko problemami technicznymi, lecz również realnymi konsekwencjami prawnymi dla podatnika, który nie może skorzystać z prawa do odliczenia w ustawowym terminie²⁷.

W Rumunii system RO e-Factura funkcjonuje jako obowiązkowa platforma centralna dla transakcji B2B, co oznacza, że podatnik jest w znacznym stopniu uzależniony od działania infrastruktury państwowej. W konsekwencji, nawet spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia może okazać się niewystarczające, jeżeli faktura nie zostanie skutecznie przetworzona przez system. Tym samym ryzyko technologiczne w Rumunii ma bardziej bezpośredni i systemowy charakter niż w modelach zdecentralizowanych²⁸.

Odmienne ukształtowano model funkcjonujący we Francji, gdzie wdrażany system e-fakturowania opiera się na rozwiązaniu hybrydowym zakładającym współistnienie platformy publicznej oraz certyfikowanych operatorów prywatnych²⁹. Taka konstrukcja systemu, w szczególności dzięki rozproszeniu funkcji przesyłania i przetwarzania faktur, ogranicza ryzyko uzależnienia realizacji prawa do odliczenia podatku VAT od awarii jednego centralnego systemu. Zakłócenia w funkcjonowaniu jednej z platform nie muszą więc automatycznie prowadzić do braku możliwości wykonania przez podatnika prawa do odliczenia⁸, choć nadal mogą generować określone ryzyko technologiczne. Taki model sprzyja zachowaniu prymatu materialnych przesłanek prawa do odliczenia nad uwarunkowaniami technicznymi, ograniczając ryzyko, że czynniki technologiczne będą determinować moment lub możliwość skorzystania z tego prawa.

Jednocześnie szczególnego znaczenia nabiera pytanie o zgodność tych modeli z zasadą neutralności. W tym kontekście porównanie rozwiązań przyjętych w Polsce, Rumunii i Francji wskazuje, że stopień centralizacji systemu e-fakturowania bezpośrednio wpływa na zakres ryzyka technologicznego oddziałującego na realizację prawa do odliczenia podatku VAT. O ile modele scentralizowane, takie jak KSeF oraz rumuński RO e-Factura, mogą prowadzić do uzależnienia wykonania tego prawa od funkcjonowania systemu teleinformatycznego administracji, o tyle model francuski, oparty na rozwiązaniu hybrydowym, w większym stopniu ogranicza to ryzyko, sprzyjając zachowaniu neutralności podatku VAT. Jeśli państwo decyduje się na centralizację obiegu faktur i uzależnienie prawa do odliczenia od funkcjonowania systemu teleinformatycznego, powinno jednocześnie zapewnić rozwiązania ograniczające negatywne skutki ewentualnych zakłóceń technologicznych dla podatników. Brak takich mechanizmów prowadzi do systemowego osłabienia neutralności VAT, a tym samym do powstania dodatkowych obciążeń po stronie podatnika.

27 https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OUG_120_2021.pdf (27.03.2026).

28 <https://mfinante.gov.ro/web/efactura> (28.02.2026).

29 <https://www.impots.gouv.fr/e-invoicing-la-facturation-elelectronique> (29.03.2026).

Automatyzacja kontroli a warunkowa neutralność VAT

Nowe technologie wykorzystywane w ramach KSeF umożliwiają organom podatkowym prowadzenie bieżącej analizy danych oraz automatycznej selekcji transakcji pod kątem ryzyka nadużyć podatkowych. Z perspektywy interesu fiskalnego rozwiązanie to wzmacnia efektywność poboru podatku oraz zwalczania oszustw podatkowych. Należy jednak zauważyć, że automatyzacja procesów kontrolnych może prowadzić do przekształcenia prawa do odliczenia w prawo o charakterze warunkowym³⁰. W praktyce oznacza to, że realizacja prawa do odliczenia może zostać czasowo zawieszona lub zakwestionowana na podstawie systemowej oceny transakcji, której kryteria nie zawsze są znane podatnikowi. Taki model rodzi istotne wątpliwości z punktu widzenia zasady pewności prawa³¹, wynikającej z Konstytucji RP. W tej sytuacji neutralność, zamiast zachowywać charakter zasady bezwzględnej, zaczyna funkcjonować jako neutralność kontrolowana technologicznie. Podatnik staje się zatem uczestnikiem systemu, w którym prawo materialne do odliczenia jest *de facto* uzależnione od poprawności funkcjonowania systemu informatycznego. Dodatkowo rozwiązanie może prowadzić do dysproporcji względem tradycyjnych procedur, w których prawo do odliczenia oceniano przede wszystkim według kryteriów materialnoprawnych. Reasumując, można stwierdzić, że cyfryzacja rozliczeń podatkowych w tym zakresie może przesuwac granice dopuszczalnych odstępstw od zasady neutralności, uregulowanych zarówno w ustawie o p.t.u.³², jak i w dyrektywie 2006/112/WE³³.

Opisane zjawisko wymaga również rozpatrzenia w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego jest integralnym elementem mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może podlegać arbitralnym ani nieproporcjonalnym ograniczeniom³⁴. TSUE wielokrotnie wskazywał również, że państwa członkowskie, wprowadzając środki służące zwalczaniu oszustw i nadużyć podatkowych, są zobowiązane do zachowania równowagi pomiędzy interesem fiskalnym a ochroną praw podatnika³⁵. Automatyzacja kontroli podatkowej, oparta na algorytmach analizy ryzyka, może tę równowagę zaburzać, jeżeli prowadzi do systemowego przesunięcia ciężaru dowodu na podatnika lub do prewencyjnego ograniczania prawa do odliczenia bez uprzedniej, indywidualnej oceny okoliczności danej sprawy³⁶.

W tym kontekście szczególną rolę odgrywa również zasada proporcjonalności jako immanentny element wspólnego systemu podatku VAT. O ile zastosowanie narzędzi informatycznych wobec transakcji wysokiego ryzyka można uznać za środek adekwatny i racjonalny,

30 J. Fornalik, M. Przybylski, Krajowy System e-Faktur 2024, (w:) K. Jaros, *Proces wdrożenia KSeF, zmiany w procesach wewnętrznych*, Warszawa 2024, s. 193.

31 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 art. 2); dalej: Konstytucja RP.

32 Zob. art. 88 ustawy o p.t.u.

33 Zob. art. 176–177 dyrektywy 2006/112/WE.

34 Wyrok TSUE z 21 marca 2018 r., C-533/16, EUR-Lex 62016CJ0533.

35 Wyrok TSUE z 14 lutego 1985 r., C-268/83, EUR-Lex 61983CJ0268.

36 Wyrok TSUE z 29 lutego 1996 r., C-110/94, EUR-Lex 61994CJ0110.

o tyle automatyczne wstrzymywanie zwrotu podatku lub kwestionowanie prawa do odliczenia wyłącznie na podstawie wyników analizy systemowej może wykraczać poza to, co jest konieczne dla realizacji celu polegającego na ochronie interesów finansowych państwa³⁷. W rezultacie neutralność podatku VAT ulega dalszej modyfikacji – nie tylko poprzez normy prawne wprowadzające wyjątki od tej zasady, lecz także poprzez praktykę stosowania prawa, ukształtowaną przez funkcjonowanie narzędzi cyfrowych³⁸.

Zajmując się powyższym tematem, nie można pominąć aspektu przejrzystości działania administracji podatkowej. Procedura oceny ryzyka organizacji państwowej, jeżeli opiera się na niejawnych kryteriach lub modelach decyzyjnych, ogranicza możliwość skutecznej obrony praw podatnika. Wobec tego podatnik, nie znając przyczyn zakwalifikowania danej transakcji jako nadużycia w świetle kryteriów systemowych, zostaje pozbawiony realnej możliwości wykazania swojej dobrej wiary oraz dochowania należytej staranności³⁹. Tym samym dochodzi do osłabienia standardów proceduralnych, które w klasycznym modelu kontroli podatkowej pełniły funkcję gwarancji ochrony neutralności VAT.

W systemowym ujęciu e-fakturowania można zatem mówić o wdrożeniu nowego modelu neutralności – neutralności warunkowej, uzależnionej od zachowań podatnika zgodnych z prawem, nie tylko z przepisami prawa materialnego, lecz także z logiką i wymaganiami systemów teleinformatycznych administracji skarbowej. Model ten powoduje, że ewentualne błędy techniczne, opóźnienia systemowe lub nieprawidłowości w działaniu algorytmów mogą wywoływać skutki prawne porównywalne z naruszeniem obowiązków podatkowych⁴⁰. Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości z punktu widzenia zasady neutralności podatku VAT, ponieważ ciężar ryzyka związanego z funkcjonowaniem infrastruktury cyfrowej zostaje w znacznym stopniu przerzucony na podatnika.

W świetle przedstawionych argumentów należy uznać, że automatyzacja kontroli podatkowej w ramach KSeF, choć niewątpliwie wzmacnia skuteczność fiskalną państwa, równocześnie przyczynia się do dalszego ograniczania bezwzględnego charakteru zasady neutralności. Coraz częściej funkcjonuje ona nie jako prawo o charakterze pierwotnym i bezpośrednim, lecz jako uprawnienie podlegające bieżącej weryfikacji technologicznej⁴¹. Zjawisko to powinno skłaniać ustawodawcę oraz organy podatkowe do zachowania szczególnej ostrożności przy projektowaniu i stosowaniu narzędzi cyfrowych, tak aby wyjątki od zasady neutralności nie były wprowadzane pośrednio, poza wyraźną podstawą normatywną przewidzianą w prawie unijnym i krajowym.

37 Wyrok TSUE z 21 października 2010 r., C-385/09, EUR-Lex 62009CJ0385.

38 A. Fal, *Nowoczesne biuro rachunkowe – organizacja, renoma, odpowiedzialność, współpraca z klientem*, Warszawa 2023, s. 185–186.

39 Wyrok TSUE z 22 października 2015 r., C-277/14, EUR-Lex 62014CJ0277.

40 Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., C-518/14, EUR-Lex 62014CJ0518.

41 J. Klupa, *RPO interweniuje w sprawie KSeF. Nowy system faktur jest niezgodny z Konstytucją?*, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/10631852,ksef-kontrowersje-rpo-konstytucyjnosc-faktur.html> (1.02.2026).

Nowa wykładnia zasady neutralności w warunkach KSeF

Wprowadzenie obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) należy do najważniejszych wyzwań systemowych dotyczących podatku od towarów i usług w Polsce. Cyfryzacja procesu fakturowania, motywowana potrzebą uszczelnienia systemu VAT, zwiększenia transparentności obrotu gospodarczego oraz poprawy efektywności kontroli podatkowej, nie pozostaje jednak obojętna z punktu widzenia realizacji podstawowych zasad konstrukcyjnych tego podatku. Szczególnie aktualne stało się pytanie o zakres i sposób rozumienia zasady neutralności VAT w warunkach postępującej informatyzacji obowiązków podatkowych⁴².

Zasada neutralności VAT stanowi fundament wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i jest konsekwentnie akcentowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej jako zasada o charakterze materialnym, której podstawowym instrumentem pozostaje prawo do odliczenia podatku naliczonego⁴³. Prawo to powinno być wykonywane w możliwie najszerszym zakresie, a jego ograniczenia mogą mieć jedynie charakter wyjątkowy i muszą wynikać wprost z obowiązujących przepisów⁴⁴. Neutralność VAT ma bowiem zapewniać, aby podatek ten nie obciążał ekonomicznie podatników prowadzących działalność opodatkowaną, lecz był ostatecznie ponoszony przez konsumenta końcowego⁴⁵.

Należy podkreślić, że w kontekście wdrożenia KSeF szczególną rolę odgrywa relacja pomiędzy neutralnością VAT a neutralnością technologiczną. Nowe technologie przestają bowiem pełnić funkcję wyłącznie technicznego narzędzia realizacji obowiązków podatkowych, a stają się czynnikiem realnie wpływającym na możliwość wykonywania praw podatnika. W ujęciu dogmatycznym neutralność VAT powinna być interpretowana szerzej i obejmować również ochronę podatnika przed negatywnymi konsekwencjami ryzyka technologicznego pozostającego poza jego kontrolą⁴⁶. W przeciwnym razie prawo do odliczenia podatku VAT, choć formalnie zagwarantowane na poziomie normatywnym, może ulec istotnemu ograniczeniu w praktyce stosowania.

Problem może ujawnić się szczególnie w okresie przejściowym wdrażania KSeF, kiedy możliwe są sytuacje asymetrii technologicznej pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego. Może dojść wówczas do sytuacji, w której podatnik nie jest jeszcze objęty obowiązkiem korzystania z KSeF albo nie posiada pełnej gotowości technicznej do jego stosowania, podczas gdy jego kontrahenci już funkcjonują w tym systemie. W takiej konfiguracji podatnik może zostać faktycznie zmuszony do odbioru faktur ustrukturyzowanych mimo braku realnego wpływu na sposób ich wystawienia oraz przy ograniczonym dostępie do mechanizmów systemowych. Prawo do odliczenia podatku VAT zaczyna wówczas zależeć nie tyle od materialnej

42 M. Krzezińska, *Krajowy system e-faktur*, Warszawa 2024, s. 31–38.

43 Wyrok TSUE z 15 stycznia 1998 r., C-37/95, EUR-Lex 61995CJ0037.

44 Wyrok TSUE z 21 marca 2000 r., C-110/98, EUR-Lex 61998CJ0110.

45 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, dz. cyt., s. 230–233.

46 A. Kuchta, *Ministerstwo Finansów bagatelizuje problemy z KSeF. Jest odpowiedź na interpelację poselską*, <https://ksiegowosc.infor.pl/ksef/7510730,ministerstwo-finansow-bagatelizuje-problemy-z-ksef-jest-odpowiedz-na-interpelacje-poselska.html> (2.02.2026).

poprawności rozliczenia, ile od działań innych podmiotów oraz sprawności infrastruktury informatycznej, co może prowadzić do naruszenia zasady neutralności⁴⁷.

Ważnym punktem odniesienia dla oceny tej sytuacji pozostaje interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 stycznia 2026 roku, w której organ jednoznacznie wskazał, że samo wystawienie faktury z naruszeniem obowiązku korzystania z KSeF nie może automatycznie prowadzić do pozbawienia nabywcy prawa do odliczenia podatku naliczonego. Decydujące znaczenie zachowują bowiem materialne przesłanki prawa do odliczenia, tj. rzeczywiste dokonanie transakcji oraz jej związek z działalnością opodatkowaną podatnika. Stanowisko to pozostaje zgodne z utrwaloną linią orzecniczą TSUE, zgodnie z którą uchybienia formalne nie mogą prowadzić do odmowy prawa do odliczenia, jeżeli spełnione zostały materialne warunki korzystania z tego uprawnienia i nie występuje ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych⁴⁸.

W kontekście KSeF interpretacja ta ma szczególne znaczenie, ponieważ potwierdza nadrzędność zasady neutralności VAT nad nadmiernym formalizmem technologicznym. Jednocześnie administracja skarbową sygnalizuje, że w początkowym okresie funkcjonowania KSeF nacisk kładziony jest przede wszystkim na dostosowanie systemów i procesów fakturowania, a nie na sankcjonowanie opóźnień w przekazywaniu faktur wystawionych w trybie offline⁴⁹. Nie oznacza to jednak braku odpowiedzialności podatników ani pełnej swobody działania. Nadal obowiązują sankcje związane z nierzetelnym fakturowaniem, w szczególności w przypadku błędów merytorycznych, nieprawidłowego rozliczenia podatku czy niespójności danych przekazywanych administracji skarbowej.

Należy podkreślić, że KSeF nie znosi odpowiedzialności podatkowej, lecz modyfikuje sposób jej weryfikacji, opierając go na danych ustrukturyzowanych, porównywalnych i przetwarzanych w czasie rzeczywistym. Okres przejściowy powinien być traktowany jako etap praktycznej weryfikacji gotowości organizacyjnej podatników, obejmującej testowanie procesów, symulowanie sytuacji awaryjnych oraz identyfikację ryzyka związanego z cyfrowym obiegiem dokumentów. Pozwala to na skorygowanie przyjętych rozwiązań jeszcze przed momentem, w którym KSeF stanie się powszechnym standardem rynkowym⁵⁰.

W warunkach cyfrowego fakturowania zasada neutralności VAT wymaga nowej, rozszerzonej wykładni, uwzględniającej wpływ technologii na rzeczywistą możliwość wykonywania praw. Neutralność ta nie może być ograniczana wyłącznie z powodu naruszenia obowiązków technicznych lub organizacyjnych, jeżeli nie towarzyszy temu zakwestionowanie samej transakcji ani zagrożenie dla interesów fiskalnych państwa. KSeF powinien być postrzegany jako narzędzie administracyjne służące usprawnieniu poboru podatku, a nie jako instrument redefiniujący materialny zakres prawa do odliczenia podatku VAT.

47 M. Przybylski, *Podstawowe informacje, zakres podmiotowy i przedmiotowy KSeF?*, Warszawa 2023, s. 6–8.

48 Interpretacja indywidualna z 2 stycznia 2026 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.547.2025.2.RK (1.02.2026).

49 Co warto wiedzieć przed startem II etapu wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur, https://www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-wszczecinie/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/nIU2/content/co-warto-wiedziec-przed-startem-ii-etapu-wdrozenia-krajowego-systemu-faktur?/ (29.03.2026).

50 Zmiany w JPK po wejściu KSeF. Co powinni wiedzieć przedsiębiorcy?, <https://portal.faktura.pl/biznes/poradnik-przedsiębiorcy/zmiany-w-jpk-po-wejsciu-ksef-co-powinni-wiedziec-przedsiębiorcy/> (10.01.2026).

Podsumowanie

Analiza funkcjonowania obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur w Polsce wskazuje, że zasada neutralności podatku od towarów i usług, tradycyjnie rozumiana w kategoriach normatywnych i ekonomicznych, wymaga reinterpretacji w świetle rozwoju technologii cyfrowych. Przeprowadzone badania pozwalają sformułować wnioski o charakterze systemowym, odnoszące się do relacji pomiędzy cyfryzacją administracji podatkowej a fundamentalnymi zasadami wspólnego systemu podatku VAT. W tym kontekście istotne pozostaje ustalenie, w jakim stopniu rozwiązania technologiczne wpływają na praktyczne wykonywanie prawa do odliczenia podatku naliczonego⁵¹. Wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur ujawnia bowiem napięcie pomiędzy dążeniem do efektywności fiskalnej i automatyzacji kontroli a koniecznością zachowania neutralności podatku VAT jako zasady materialnej. W tej sytuacji pojawia się pytanie, czy obecny model e-fakturowania zapewnia podatnikom realną i skuteczną ochronę ich praw w warunkach postępującej cyfryzacji.

Podsumowując przeprowadzoną analizę, należy wskazać, że wprowadzenie KSeF prowadzi do przeniesienia znacznej części ryzyka realizacji prawa do odliczenia VAT na płaszczyznę technologiczną, co może skutkować jego czasowym lub trwałym ograniczeniem mimo spełnienia przesłanek materialnych. Porównanie systemów przyjętych w Polsce, Rumunii i Francji wskazuje, że stopień centralizacji systemu bezpośrednio wpływa na skalę tego ryzyka, co potwierdza, iż problem ten ma charakter ogólnoeuropejski i wpisuje się w szerszy kontekst funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Jednocześnie rozwiązania hybrydowe lepiej chronią neutralność podatku, ograniczając zależność podatnika od jednego systemu teleinformatycznego⁵². Dla zachowania spójności z zasadą neutralności VAT konieczne pozostaje wprowadzenie rozwiązań ograniczających wpływ zakłóceń technologicznych na sytuację podatnika, tak aby cyfrowa infrastruktura nie determinowała faktycznej możliwości skorzystania z prawa do odliczenia.

Wnioski płynące z przeprowadzonych analiz wskazują na konieczność wyraźnego rozdzielania odpowiedzialności podatnika od ograniczeń wynikających z automatyzacji systemu, tak aby prawo do odliczenia VAT nie zależało od błędów technicznych lub działań innych podmiotów. Ważne pozostaje również zapewnienie mechanizmów proceduralnych umożliwiających podatnikowi skuteczne dochodzenie swoich praw w przypadku wątpliwości dotyczących poprawności faktur. W tym kontekście szczególną rolę odgrywa również orzecznictwo TSUE⁵³ i NSA⁵⁴, które dostarcza praktycznych wskazówek interpretacyjnych pozwalających zachować nadrzędność materialnych przesłanek prawa do odliczenia wobec uchybień formalnych lub technologicznych.

Neutralność technologiczna staje się jednym z kluczowych kryteriów oceny nowych rozwiązań systemowych, wskazując, że narzędzia informatyczne, takie jak KSeF, nie są jedynie neutralnymi instrumentami wspierającymi stosowanie prawa podatkowego, lecz

51 Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r., C-80/11, EUR-Lex 62011CJ0080.

52 <https://www.impots.gouv.fr/e-invoicing-la-facturation-electronique> (29.03.2026).

53 Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., C-518/14, EUR-Lex 62014CJ0518.

54 Wyrok NSA z 29 marca 2023 r., sygn. I FSK 2110/19.

mogą aktywnie wpływać na zakres i skuteczność praw podatników. W tym kontekście oczywiste staje się, że prawo do odliczenia podatku VAT⁵⁵ nie powinno zależeć wyłącznie od działania systemu, nad którym podatnik nie ma kontroli, ani od algorytmicznych ocen jego transakcji, których kryteria nie są w pełni jawne. Mechanizm funkcjonowania KSeF ujawnia również zagrożenia o charakterze paradoksalnym, w których podatnik nieuczestniczący jeszcze w systemie może zostać zmuszony do odbioru faktur generowanych przez kontrahentów korzystających już z KSeF. Okoliczności te wskazują na nierówne traktowanie podatników wynikające z funkcjonowania systemu informatycznego, w którym materialne prawo do odliczenia podatku VAT zostaje uzależnione od działań innych uczestników systemu, a nie wyłącznie od prawidłowości działań samego podatnika. Neutralność VAT, zamiast zachowywać charakter zasady bezwzględnej, podlega więc ograniczeniom w praktyce stosowania prawa i staje się neutralnością kontrolowaną technologicznie. Z tego względu od organów podatkowych należy wymagać szczególnej staranności przy projektowaniu i wdrażaniu cyfrowych mechanizmów e-fakturowania.

Z perspektywy dogmatycznej i komparatystycznej należy podkreślić, że niedoskonałości związane z wdrożeniem tego systemu nie przekreślają zasady neutralności VAT, lecz wskazują na konieczność dostosowania jej do realiów cyfryzacji. Neutralność technologiczna powinna obejmować zarówno ochronę podatnika przed nadmiernym formalizmem i ryzykiem błędów systemowych, jak i uwzględniać prawnie dopuszczalne odstępstwa przewidziane w ustawie o p.t.u.⁵⁶ oraz w dyrektywie 2006/112/WE⁵⁷, przy jednoczesnym zachowaniu wymogów proporcjonalności i pewności prawa.

Neutralność technologiczna staje się współcześnie niezbędnym elementem wykładni zasady neutralności VAT, pozwalającym oceniać dopuszczalność rozwiązań cyfrowych z perspektywy ich rzeczywistego wpływu na sytuację prawną podatnika.

Bibliografia

Literatura

- Fal A., *Nowoczesne biuro rachunkowe – organizacja, renoma, odpowiedzialność, współpraca z klientem*, Warszawa 2023.
- Fornalik J., Przybylski M., *Krajowy System e-Faktur 2024*, (w:) Jaros K., *Proces wdrożenia KSeF, zmiany w procesach wewnętrznych*, Warszawa 2024.
- Fornalik J., Przybylski M., *Krajowy System e-Faktur 2024*, (w:) Fornalik J., *Podstawowe informacje, zakres podmiotowy i przedmiotowy KSeF*, Warszawa 2024.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2023.

⁵⁵ Zob. art. 167–168 dyrektywy 2006/112/WE.

⁵⁶ Zob. art. 88 ustawy o p.t.u.

⁵⁷ Zob. art. 176–177 dyrektywy 2006/112/WE.

- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Jabłońska M., Podlecki M., *Krajowy System e-Faktur – innowacja w polskim systemie podatkowym*, Gdańsk 2025.
- Kiszka J., *Neutralność i stabilność opodatkowania w założeniach i praktyce na przykładzie regulacji polskich i Unii Europejskiej*, Lublin 2001.
- Krzemińska M., *Krajowy system e-faktur*, Warszawa 2024.
- Łukasik K., *Przyszłość technologiczna Polski w wyobrażeniach decydentów*, Warszawa 2024.
- Pałys A., Frankowski E., Lapierre A., *Krajowy system e-faktur (KSeF). Poradnik podatnika*, Warszawa 2024.
- Przybylski M., *Podstawowe informacje, zakres podmiotowy i przedmiotowy KSeF*, Warszawa 2023.
- Sikorski M., *Relacje między podatnikiem a administracją podatkową*, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2019, nr 27.
- Smoleń P., Wójtowicz W., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 2006.347).
- Interpretacja indywidualna z 2 stycznia 2026 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.547.2025.2.RK.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).
- Ustawa z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2023 poz. 443 z późn. zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 29 marca 2023 r., sygn. I FSK 2110/19.
- Wyrok TSUE z 14 lutego 1985 r., C-268/83, EUR-Lex 61983CJ0268.
- Wyrok TSUE z 29 lutego 1996 r., C-110/94, EUR-Lex 61994CJ0110.
- Wyrok TSUE z 15 stycznia 1998 r., C-37/95, EUR-Lex 61995CJ0037.
- Wyrok TSUE z 21 marca 2000 r., C-110/98, EUR-Lex 61998CJ0110.
- Wyrok TSUE z 21 października 2010 r., C-385/09, EUR-Lex 62009CJ0385.
- Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r., C-80/11, EUR-Lex 62011CJ0080.
- Wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 r., C-285/11. EUR-Lex - 62011CN0285.
- Wyrok TSUE z 22 października 2015 r., C-277/14, EUR-Lex 62014CJ0277.
- Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., C-518/14, EUR-Lex 62014CJ0518.
- Wyrok TSUE z 15 września 2016 r., C-516/14, EUR-Lex 62014CJ0516.
- Wyrok TSUE z 21 marca 2018 r., C-533/16, EUR-Lex 62016CJ0533.
- Wyrok NSA z 26 stycznia 2023 r., I FSK 2110/19, LEX nr 100019866.

Źródła internetowe

- Co warto wiedzieć przed startem II etapu wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur?, https://www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowejwszczecinie/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/nlU2/content/co-warto-wiedziec-przed-startem-ii-etapu-wdrozenia-krajowego-systemu-faktur? (29.03.2026).
- [https://ksef.podatki.gov.pl/informacje-ogolne-ksef-20/tryb-awaryjny/\(2.02.2026\).](https://ksef.podatki.gov.pl/informacje-ogolne-ksef-20/tryb-awaryjny/(2.02.2026).)
- <https://mfinante.gov.ro/web/efactura> (28.02.2026).

https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OUG_120_2021.pdf (27.03.2026).

<https://www.impots.gouv.fr/e-invoicing-la-facturation-elelectronique> (29.03.2026).

Klupa J., *RPO interweniuje w sprawie KSeF. Nowy system faktur jest niezgodny z Konstytucją?*, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/10631852,ksef-kontrowersje-rpo-konstytucyjnosc-faktur.html> (1.02.2026).

Krajowy System e-Faktur wystartował, <https://ksef.podatki.gov.pl/wyjasnienia/krajowy-system-e-faktur-wystartowal/> (29.01.2026).

Kuchta A., *Ministerstwo Finansów bagatelizuje problemy z KSeF. Jest odpowiedź na interpelację poselską*, <https://ksiegowosc.infor.pl/ksef/7510730,ministerstwo-finansow-bagatelizuje-problemy-z-ksef-je-st-odpowiedz-na-interpelacje-poselska.html> (2.02.2026). Tryb awaryjny, <https://ksef.podatki.gov.pl/informacje-ogolne-ksef-20/tryb-awaryjny/> (2.02.2026).

Odroczenie obowiązku stosowania KSeF od dnia 1 kwietnia 2026 r. Jakie skutki spowoduje przekroczenie limitu wartości sprzedaży?, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/odroczenie-obowiazku-stosowania-ksef-od-dnia-1-kwietnia-2026-r-jakie-skutki-spowoduje-przekroczenie-limitu-wartosci-sprzedazy/> (30.03.2026).

Przepisy w KSeF są sprzeczne z prawem UE, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/przepisy-w-ksef-sa-sprzeczne-z-prawem-ue/> (1.02.2026).

Zmiany w JPK po wejściu KSeF. Co powinni wiedzieć przedsiębiorcy?, <https://portal.faktura.pl/biznes/poradnik-przedsiębiorcy/zmiany-w-jpk-po-wejsciu-ksef-co-powinni-wiedziec-przedsiębiorcy/> (10.01.2026).

CYTOWANIE

Sebastian Domagała, *Neutralność technologiczna a prawo do odliczenia VAT na tle Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF)*, *Studia Administracyjne* 1(23)/2026, 21–34, DOI: 10.18276/sa.2026.23-02.

Maciej Jurzyński

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
m.jurzynski@gmail.com
ORCID: 0000-0002-7342-7158



Udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (analiza dogmatycznoprawna)

ABSTRAKT

Dokumentacja związana z dowodami osobistymi może być źródłem cennych informacji nie tylko dla podmiotów realizujących zadania publiczne, ale również obywateli zainteresowanych badaniem dziejów ich rodzin czy uzyskiwaniem pamiątek po bliskich osobach zmarłych. Jej udostępnianie odbywa się na zasadach określonych w ustawie o dowodach osobistych. Z uwagi na doniosłość praktyczną zagadnienia w artykule poddano analizie dogmatycznoprawnej przepisy regulujące udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi. Celem badań była identyfikacja i wyjaśnienie kwestii problematycznych, ocena analizowanej regulacji oraz sformułowanie postulatów zmian. Ustalono, że ustawodawca wprowadził zasadę ograniczonego dostępu do dokumentacji. Dokumentację udostępnia organ gminy lub polski konsul będący w jej posiadaniu, na uzasadniony wniosek złożony przez uprawniony podmiot. Dostęp do dokumentacji osoby zmarłej przez jej bliskich jest możliwy wyłącznie po wykazaniu interesu prawnego, co w praktyce jest przedmiotem kontrowersji. We wnioskach wskazano regulacje, które wymagają korekty lub uzupełnienia, w szczególności zgłoszono postulat ułatwienia dostępu do dokumentacji związanej z dowodami osobistymi osób zmarłych w celach genealogicznych i kultywowania ich pamięci przez osoby bliskie.

SŁOWA KLUCZOWE

dokumentacja związana z dowodami osobistymi, udostępnianie dokumentacji, organ gminy, interes prawny

Sharing documentation related to identity cards: A dogmatic-legal analysis

ABSTRACT

Documentation related to identity cards can be a source of valuable information not only for entities performing public tasks, but also for citizens interested in researching their family history or obtaining mementos of deceased loved ones. Its sharing is governed by the provisions of the Identity Cards Act. Due to the practical significance of the issue, the article provides a dogmatic-legal analysis of the provisions regulating the disclosure of documentation related to identity cards. The aim of the research was to identify and explain problematic issues, evaluate the analyzed regulations, and formulate proposals for changes.

It was established that the legislator introduced the principle of limited access to documentation. The documentation is made available by the municipal authority or Polish consul that possesses it, upon a justified request submitted by an authorized entity. Access to the documentation of a deceased person by their relatives is possible only after demonstrating a legal interest, which in practice is controversial. The conclusions indicate regulations that require correction or supplementation, in particular, a proposal to facilitate access to documentation related to the identity cards of deceased persons for genealogical purposes and to cultivate relatives' memory of them.

KEYWORDS

documentation related to identity cards, sharing of documentation, municipal authority, legal interest

Wprowadzenie

Ustawa z 6 sierpnia 2010 roku o dowodach osobistych¹, która obowiązuje już od 11 lat², wprowadziła wiele nowych rozwiązań w tym obszarze zadań publicznych, m.in. umożliwiła obywatelom ubieganie się o dowód osobisty w organie dowolnej, wybranej gminy na terytorium Polski i składanie wniosków w postaci elektronicznej, uregulowała również instytucję odmowy wydania dowodu osobistego³. Istotnym *novum* było także określenie zasad dostępu do dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (art. 75 u.d.o.). Poprzednio obowiązujące przepisy o dowodach osobistych w ogóle nie regulowały tej kwestii, przez co praktyka organów gmin była w tym zakresie niejednolita. Wątpliwości budziła zwłaszcza kwestia możliwości udostępniania dokumentów związanych z dowodami osobistymi osób zmarłych członkom rodziny dla celów genealogicznych. Podstawy prawnej dopuszczalności takiego udostępniania poszukiwano w przepisach o dostępie do informacji publicznej⁴. Wejście w życie przepisów u.d.o. miało rozwiązać pojawiające się wątpliwości.

Nasuwa się jednak pytanie, jakie zasady i przesłanki udostępniania dokumentacji związanej z dowodami osobistymi określił ustawodawca oraz czy unormowania w tym zakresie są kompletne i wystarczające, zwłaszcza w kontekście rosnącego zainteresowania obywateli dziejami swoich rodzin i zapotrzebowania na dostęp do dokumentacji dowodowej osób zmarłych? W niniejszym opracowaniu autor podjął próbę odpowiedzi na tak postawione pytanie badawcze. W tym celu dokonano analizy dogmatycznoprawnej przepisów normujących udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi, obejmującej zarówno samą treść prawa, jak i jego interpretacje na podstawie poglądów doktryny i orzecznictwa. Celem podjętych badań jest identyfikacja i wyjaśnienie kwestii problematycznych, ocena analizowanej regulacji oraz sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.

1 Dz.U. z 2025 r. poz. 1753, dalej: u.d.o.

2 Dokładnie od 1 marca 2015 r.

3 Zob. szerzej: M. Jurzyński, *Odmowa wydania dowodu osobistego – aspekty prawne i praktyczne*, Metryka. Studia z Zakresu Prawa Osobowego i Rejestracji Stanu Cywilnego 2024, nr 1–2, s. 195–213.

4 Stanowisko Dyrektora Departamentu Spraw Obywatelskich Ministerstwa Spraw Wewnętrznych zawarte w piśmie z 25 września 2013 r. nr DSO-WUI-6174-25/13 (niepubl.).

Pojęcie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi

W pierwszej kolejności wymaga wyjaśnienia pojęcie „dokumentacji związanej z dowodami osobistymi” jako przedmiotu udostępniania w trybie art. 75 u.d.o. Pojęcie to ma definicję legalną, zamieszczoną w art. 2 ust. 1 pkt 5 u.d.o. Zgodnie z tym przepisem użyte w ustawie określenie „dokumentacja związana z dowodami osobistymi” to „ogół dokumentów w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej sporządzonych w związku z wydawaniem dowodu osobistego zarówno przez wnioskodawców, jak i przez organy administracji publicznej, przechowywanych w siedzibie organu gminy”.

Należy zauważyć, że definicja legalna pojęcia w brzmieniu pierwotnym nie zawierała wskazania, że chodzi o dokumenty „przechowywane w siedzibie organu gminy”. Zapis ten dodano w wyniku nowelizacji ustawy⁵, która weszła w życie 4 marca 2019 roku. Sens i cel tej zmiany są niejasne, a obecna definicja pojęcia nie koresponduje z art. 60 u.d.o., z którego wynika, że dokumentację związaną z dowodami osobistymi gromadzą i przechowują nie tylko organy gmin, ale również konsulowie Rzeczypospolitej Polskiej⁶. Większość dokumentów związanych z dowodami osobistymi jest aktualnie generowana i przechowywana w postaci elektronicznej, w Rejestrze Dowodów Osobistych⁷, więc zawężenie zakresu znaczeniowego pojęcia do dokumentacji przechowywanej w siedzibie organu gminy nie jest zasadne.

Wydanie dowodu osobistego następuje w ramach stosownej procedury, w trakcie której jest wytwarzana pewna dokumentacja⁸, obejmująca zasadniczo wniosek o wydanie i formularz odbioru dowodu osobistego, ale może również zawierać inne dokumenty, np. pełnomocnictwo szczególne do odbioru dowodu osobistego czy zgłoszenie utraty lub uszkodzenia dowodu. Postać sporządzenia poszczególnych dokumentów (papierowa lub elektroniczna) implikuje sposób ich przechowywania. Wynika to z art. 62 ust. 1–3 u.d.o., gdzie ustawodawca przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym dokumentację, związaną z dowodami osobistymi przechowuje się w formie, w jakiej została sporządzona⁹, przy czym dokumentację w formie elektronicznej przechowuje się zgrupowaną w systemach teleinformatycznych właściwych organów w sposób uniemożliwiający jej modyfikację lub usunięcie, natomiast dokumentację w formie papierowej przechowuje się zgrupowaną w kopertach dowodowych oznaczonych imieniem i nazwiskiem osoby, imieniem ojca, datą urodzenia, numerem PESEL oraz serią i numerem dowodu osobistego. Należy dodać, że koperty dowodowe nie są rozwiązaniem nowym. Prowadzone są od kilkudziesięciu lat, a ich zawartość zależy w głównej mierze od tego, w jakim czasie zostały utworzone i pod rządami jakiej regulacji prawnej¹⁰.

5 Art. 2 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 60).

6 Przykładowo, konsulowie przyjmują od osób przebywających za granicą zgłoszenia utraty lub uszkodzenia dowodu osobistego (art. 47 ust. 1 u.d.o.).

7 Zgodnie z art. 55 ust. 1 u.d.o. Rejestr Dowodów Osobistych jest rejestrem centralnym prowadzonym w systemie teleinformatycznym.

8 A. Nodźak, (w:) M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodźak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa o dowodach osobistych. Komentarz*, Legalis 2021, art. 75.

9 Właściwszym byłoby użycie w art. 62 u.d.o. słowa „postać”, a nie „forma” – analogicznie do art. 2 ust. 1 pkt 5 u.d.o., bowiem forma dokumentacji jest pisemna, a postać może być papierowa lub elektroniczna.

10 A. Nodźak, (w:) M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodźak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa...*, dz. cyt., art. 62.

Organy właściwe i formy prawne ich działania w sprawach udostępniania dokumentacji

Zgodnie z art. 75 ust. 1 u.d.o. organy gmin oraz konsulowie Rzeczypospolitej Polskiej udostępniają dokumentację związaną z dowodami osobistymi znajdującą się w ich posiadaniu, z wyjątkiem dokumentu, o którym mowa w art. 62 ust. 4 pkt 5. W przepisie tym ustawodawca wskazał organy właściwe w sprawach udostępniania dokumentacji. Są nimi organy gmin¹¹ oraz polscy konsulowie, przy czym każdy z tych organów jest zobowiązany do udostępniania wyłącznie dokumentacji będącej w jego posiadaniu. Jednocześnie art. 75 ust. 1 ustawy wprowadza zakaz udostępniania dokumentu, o którym mowa w art. 62 ust. 4 pkt 5, tj. zawierającego kod umożliwiający odblokowanie certyfikatu identyfikacji i uwierzytelnienia oraz certyfikatu podpisu osobistego zawartego w warstwie elektronicznej dowodu osobistego.

Ustawodawca nie uregulował kwestii formy prawnej działania organów właściwych w sprawach udostępniania dokumentacji związanej z dowodami osobistymi, ani nie wskazał, na czym te czynności polegają. W języku potocznym słowo „udostępniać” znaczy „ułatwić kontakt z czymś lub umożliwić korzystanie z czegoś”¹². Należy więc przyjąć, że udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi może przybierać różne formy, np. umożliwienia wglądu do oryginałów dokumentów w siedzibie organu, przekazania dokumentów w postaci elektronicznej albo kopii lub odwzorowań cyfrowych dokumentów sporządzonych papierowo. Tego rodzaju działania mają charakter faktyczny. Należy je zaliczyć do czynności materialno-technicznych, które są działaniami faktycznymi administracji, podejmowanymi na podstawie i w celu wykonania obowiązujących norm prawnych i mogącymi wywoływać określone skutki prawne w drodze faktów, a nie poprzez tworzenie norm prawnych¹³. W piśmiennictwie za czynności materialno-techniczne uznawane są również takie działania, jak np. doręczenie decyzji, dokonanie zameldowania lub wymeldowania, wydanie zaświadczenia, udostępnienie akt sprawy¹⁴. Wydaje się ponadto, że jeżeli organ nie dysponuje stosowną dokumentacją (np. z tego powodu, że poddano ją brakowaniu albo przekazano do archiwum państwowego), to powinien udzielić informacji „zwykłym” pismem.

W przepisach u.d.o. zabrakło również określenia formy prawnej, w jakiej następuje odmowa udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (czyli załatwienie sprawy w sytuacji, gdy organ dysponuje dokumentacją, ale z określonych powodów nie może jej udostępnić). Wydaje się, że było to niedopatrzenie ze strony ustawodawcy,

11 Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.d.o., ilekroć w ustawie jest mowa o organie gminy, należy przez to rozumieć wójta, burmistrza lub prezydenta miasta.

12 Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/udostepniac.html> (27.08.2025).

13 Zob. szerzej np.: M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 145–146; M. Stahl, (w:) *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2021, s. 566–567; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2018, s. 461–462.

14 M. Stahl, (w:) *Prawo...*, dz. cyt., s. 567.

ponieważ wypowiedział się wprost co do formy odmowy udostępnienia danych w trybie jednostkowym z Rejestru Dowodów Osobistych, wskazując w art. 73 ust. 3 u.d.o., że odmowa ta następuje w drodze decyzji administracyjnej. Niewątpliwie w tej samej formie powinna nastąpić odmowa udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi. Ustalenie to znajduje poparcie w orzecznictwie, gdzie utrwalony jest pogląd, że odmowa dokonania czynności materialno-technicznej powinna być dokonana w formie decyzji, albowiem jest to negatywne rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej, o której załatwienie wnosi strona. Dopuszcza się w określonych sprawach, aby pozytywne załatwienie sprawy nastąpiło przez podjęcie czynności materialno-technicznej, jednak odmowa dokonania takiej czynności powinna być dokonana w formie decyzji. Taka forma załatwienia sprawy umożliwia instancyjną i pozainstancyjną kontrolę zgodności rozstrzygnięcia z prawem oraz najlepiej chroni zarówno interes społeczny, jak i interes indywidualny strony¹⁵. Odmowa dokonania określonej czynności stanowi władcze i jednostronne rozstrzygnięcie o uprawnieniach określonego podmiotu, a więc powinna mieć formę decyzji. Zastosowanie tej formy działania obliuguje ponadto do zachowania odpowiednich wymogów procesowych związanych z wydaniem decyzji, m.in. przedstawienia prawnej i faktycznej argumentacji uzasadniającej odmowę, które dla organu gminy wynikają z przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁶, a dla konsula – z przepisów Prawa konsularnego¹⁷.

Tryb i przesłanki udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi

Z przepisu art. 75 ust. 2 u.d.o. wynika zasada działania organów udostępniających dokumentację wyłącznie na uzasadniony wniosek złożony przez uprawniony podmiot. Obowiązek uzasadnienia wniosku oznacza, że wnioskodawca powinien wykazać w treści wniosku niezbędność udostępnienia dla realizacji prawnie określonych celów¹⁸. Powołany przepis określa również wymóg formalny wskazując, że wniosek składa się na piśmie utrwalonym w postaci papierowej, opatrzonym własnoręcznym podpisem lub w postaci elektronicznej, opatrzonym kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. W świetle tej regulacji za niedopuszczalne należy uznać złożenie wniosku ustnie do protokołu¹⁹.

15 Zob. np. wyrok NSA z 5 stycznia 2017 r., I OSK 1934/15, CBOSA; wyrok NSA z 27 listopada 2015 r., I OSK 2741/15, CBOSA; wyrok NSA z 26 maja 2009 r., I OSK 761/08, CBOSA; także: J. Szremski, *Podjęmowanie czynności materialno-technicznych przez organy administracji publicznej a prawo jednostki do bycia wysłuchanym*, Przegląd Prawa Administracyjnego 2020, nr 3, s. 191–192.

16 Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691), dalej: k.p.a.

17 Ustawa z 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1329 ze zm.), dalej: p.k.

18 A. Nodżak, (w:) M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodżak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa...*, dz. cyt., art. 75.

19 Taki sposób wnoszenia podań przewiduje art. 63 § 1 k.p.a., jednak nie ma on zastosowania w sprawach udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi, gdyż art. 75 ust. 2 u.d.o. stanowi *lex specialis* w stosunku do regulacji kodeksowej.

Wątpliwości budzi to, czy wniosek o udostępnienie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi musi być złożony według wzoru określonego przez właściwego ministra w załączniku do rozporządzenia wydanego na podstawie art. 78 ustawy²⁰. Wzór wniosku wskazuje niezbędne elementy treści (m.in. dane wnioskodawcy, dane osoby, której wniosek dotyczy, określenie żądanych dokumentów i uzasadnienie potrzeby ich uzyskania), a jego wykorzystanie powinno usprawniać załatwienie sprawy. Przepisy u.d.o. nie nakazują jednak wnoszenia wniosku o udostępnienie dokumentacji według określonego wzoru, zatem należy przyjąć, że nieskorzystanie z niego nie jest brakiem formalnym podania i nie uzasadnia zastosowania przez organ gminy art. 64 § 2 k.p.a.²¹, a przez konsula – art. 77 p.k., które stanowią o obowiązku wezwania wnoszącego do usunięcia braków wniosku w określonym terminie pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpoznania.

Ustawa wprowadza zasadę ograniczonego dostępu do dokumentacji związanej z dowodami osobistymi. Jest to zupełnie zrozumiałe, gdyż dokumentacja zawiera wiele danych osobowych, które podlegają ochronie prawnej. Podmioty uprawnione do uzyskania dostępu określono w art. 75 ust. 3 pkt 1–3 u.d.o. Katalog ten ma charakter zamknięty. W pierwszej kolejności ustawodawca zaliczył do niego podmioty, o których mowa w art. 66 ust. 3 pkt 1–11 (m.in. organy prokuratury, organy Policji, Komendanta Głównego Straży Granicznej, Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego) oraz sądy. Zapewnienie dostępu jest uzasadnione charakterem zadań wykonywanych przez te podmioty, zaś dokumentacja może być dla nich źródłem cennych informacji²². Ustawodawca nie sprecyzował żadnych dodatkowych warunków udostępnienia, jak np. niezbędność żądanej dokumentacji do realizacji zadań ww. podmiotów określonych w ustawach szczególnych. Nie oznacza to jednak, że podmioty te nie muszą w ogóle wyjaśniać potrzeby dostępu do dokumentacji, gdyż – jak wyżej wskazano – wniosek o udostępnienie powinien być uzasadniony.

Z art. 75 ust. 3 pkt 3 u.d.o. wynika ponadto, że uprawnione do uzyskania dostępu są również inne podmioty – jeżeli wykażą interes prawny. Należy przyjąć, że w tym kręgu mieszczą się zarówno podmioty realizujące zadania publiczne – inne niż wymienione w art. 66 ust. 3 pkt 1–11 i sądy, jak i podmioty nierealizujące zadań publicznych, które dostęp do dokumentacji uzyskują w interesie indywidualnym. Przesłanką udostępnienia dokumentacji tym podmiotom jest wykazanie interesu prawnego. Użyty przez ustawodawcę termin „wykazać” należy rozumieć jako równoważny udowodnieniu, przedstawieniu faktów, na które wnioskodawca powołuje się we wniosku w sposób sprawdzalny (dający się zweryfikować i potwierdzić)²³. Wnioskodawca powinien zatem załączyć do wniosku dokumenty,

20 Zob. załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 7 października 2011 r. w sprawie określenia wzorów wniosków o udostępnienie danych z Rejestru Dowodów Osobistych oraz dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (Dz.U. z 2015 r. poz. 1604).

21 W judykaturze trafnie wskazano, że powołanie się przez organ na art. 64 § 2 k.p.a. powinno służyć wyłącznie usunięciu braków formalnych wynikających ze ściśle określonych przepisów, a zatem tylko wtedy, gdy przepis prawa powszechnie obowiązującego ustanawia wprost określone wymogi co do składanego podania, organ może skutecznie żądać ich spełnienia (np. wyrok NSA z 13.10.2021 r., III OSK 3560/21, CBOSA).

22 Przykładowo, dokumenty zawierające własnoręczny podpis posiadacza dowodu osobistego mogą być przydatne do badania autentyczności podpisów na innych dokumentach, zwłaszcza w sprawach karnych.

23 Wyrok NSA z 27 listopada 2014 r., II OSK 1101/13, CBOSA.

które potwierdzają okoliczności powołane w uzasadnieniu żądania, bowiem na tej podstawie organ oceni, czy wnioskodawca rzeczywiście ma interes prawny w uzyskaniu dostępu do dokumentacji. Na organie udostępniającym nie spoczywa obowiązek poszukiwania dowodów na wykazanie interesu prawnego wnioskodawcy, gdyż ten obowiązek leży po stronie wnioskodawcy²⁴.

Trafnie zauważył P. Gołaszewski, że „interes prawny to pojęcie nieostre, zatem szczegółowe ustalenie jego treści zależy od konkretnych okoliczności danej sprawy i jest pozostawione organowi rozstrzygającemu tę sprawę”²⁵. Doktryna i judykatura dostarczają zaś wyjaśnień i wskazówek, jak należy rozumieć to pojęcie. Na tej podstawie można stwierdzić, że interes prawny to interes indywidualny, który uzyskuje odniesienie prawne, tzn. wynika z normy prawnej, oparty jest na niej lub daje się z nią powiązać²⁶. Jest to obiektywna, czyli rzeczywiście istniejąca potrzeba ubiegania się o udzielenie ochrony prawnej. Mieć interes prawny w postępowaniu administracyjnym znaczy to samo, co ustalić przepis prawa materialnego, na którego podstawie można skutecznie żądać czynności organu z zamiarem zaspokojenia jakiejś własnej potrzeby. Istotą interesu prawnego jest możliwość wykorzystania go dla osiągnięcia określonego skutku prawnego. Interes ten musi być osobisty, własny, indywidualny i konkretny, dający się obiektywnie stwierdzić, i aktualny²⁷. Tak rozumiany interes prawny odróżnia się od interesu faktycznego (zwykłego), który występuje wówczas, gdy dany podmiot jest wprawdzie bezpośrednio zainteresowany rozstrzygnięciem sprawy, ale nie może wskazać przepisu prawa powszechnie obowiązującego, który stanowiłby podstawę jego roszczenia i w konsekwencji uprawniał go do żądania stosownych czynności organu administracji. Czynnikiem odróżniającym interes prawny i interes faktyczny jest zatem istnienie lub brak normy prawnej przyznającej danemu podmiotowi uprawnienie do ubiegania się o udzielenie mu ochrony²⁸.

Ustawodawca uregulował również zagadnienie odpłatności za udostępnienie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi. Powiązał odpłatność z charakterem zadań realizowanych przez podmioty uprawnione²⁹. Zgodnie z art. 75 ust. 4 u.d.o. podmiotom, o których mowa w art. 66 ust. 3 pkt 1–11, sądom oraz innym podmiotom realizującym zadania publiczne w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawach szczególnych dokumentację związaną z dowodami osobistymi udostępnia się nieodpłatnie. Z art. 75 ust. 5 ustawy wynika natomiast, że podmiotom, o których mowa w ust. 3 pkt 3, nierealizującym zadań publicznych na podstawie ustaw szczególnych, dokumentację związaną z dowodami osobistymi udostępnia się odpłatnie. Opłatę ustalono w wysokości 31 zł za dokumentację

24 Wyrok NSA z 14 października 2014 r., II OSK 824/13, CBOSA.

25 P. Gołaszewski, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023, s. 291.

26 J. Zimmermann, *Prawo...*, dz. cyt., s. 367.

27 Wyrok NSA z 20 grudnia 2022 r., II OSK 2115/21, CBOSA; wyrok NSA z 26 stycznia 2018 r., II OSK 897/16, CBOSA; M. Romańska, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2019, s. 242–243.

28 M. Romańska, (w:) *Kodeks...*, dz. cyt., s. 242.

29 A. Nodźak, (w:) M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodźak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa...*, dz. cyt., art. 75.

związaną z jednym dowodem osobistym. Powinna być wniesiona do kasy organu udostępniającego lub na jego rachunek bankowy przed złożeniem wniosku o udostępnienie dokumentacji, a dowód jej wniesienia należy załączyć do wniosku³⁰. Opłata stanowi dochód budżetu państwa, co wynika z art. 76 u.d.o. Przepisy ustawy nie przewidują zwolnień od opłaty, dlatego ewentualne zwolnienie (w całości lub części) wydaje się możliwe jedynie przez organ gminy, w sytuacji określonej w art. 267 k.p.a., tj. w razie niewątpliwej niemożności poniesienia opłaty przez stronę. Należy ponadto wskazać, że przepisy u.d.o. nie wskazują, jak powinien zachować się organ w sytuacji, gdy opłata za udostępnienie została uiszczona, jednak do udostępnienia nie doszło (np. wydano decyzję odmowną albo wniosek pozostawiono bez rozpoznania). Należy przyjąć, że opłata może być zwrócona wnioskodawcy na jego żądanie, niemniej kwestia ta wymaga stosownego uregulowania.

Nasuwa się ponadto pytanie, czy powyższe zasady mają zastosowanie w sytuacji, gdy udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi żąda osoba, której dokumentacja ta dotyczy? Ustawodawca nie określił odrębnego trybu dla takich przypadków. Zatem *prima facie* wydaje się, że osoba, której dotyczy dokumentacja, może uzyskać do niej dostęp odpłatnie i jeżeli wykaże w tym interes prawny – jako podmiot, o którym mowa w art. 75 ust. 3 pkt 3 u.d.o. Taką interpretację należy jednak uznać za zbyt rygorystyczną, a to z uwagi na przysługujące każdemu konstytucyjne prawo dostępu do dotyczących go urzędowych dokumentów i zbiorów danych³¹. W piśmiennictwie wskazano, że uprawnienie to nie ma charakteru bezwzględnego, jednak za odmową udostępnienia jednostce odnoszących się do niej informacji zawartych w urzędowych dokumentach i zbiorach danych muszą przemawiać doniosłe interesy publiczne, a ograniczenia tego prawa muszą czynić zadość zasadom proporcjonalności³². Na podstawie przepisów o dowodach osobistych nie wydaje się zasadne ograniczanie osobom fizycznym dostępu do dotyczącej ich dokumentacji poprzez wprowadzenie wymogu wykazania interesu prawnego. Właściwym rozwiązaniem wydaje się w takim przypadku zastosowanie przez organ gminy *per analogiam* art. 73 § 1 k.p.a., z którego wynika, że strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów, zaś uprawnienie to przysługuje również po zakończeniu postępowania. Co prawda przepis ten – z uwagi na jego umiejscowienie w dziale II k.p.a. – odnosi się do postępowania administracyjnego jurysdykcyjnego, którego celem jest wiążąca konkretyzacja norm prawa materialnego względem indywidualnego podmiotu na tle konkretnego stanu faktycznego, w formie orzeczenia³³, jednak dopuszczalne wydaje się odpowiednie stosowanie tego przepisu również w postępowaniach niejurysdykcyjnych załatwianych w formie czynności materialno-technicznej³⁴.

30 Zob. § 3, § 4 ust. 1, § 5 i § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 21 listopada 2011 r. w sprawie opłat za udostępnienie danych z Rejestru Dowodów Osobistych i dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (Dz.U. 2016 poz. 319).

31 Art. 51 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78, poz. 483 ze sprost. i zm.).

32 M. Wild, (w:) *Konstytucja RP*, t. I, *Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Legalis 2016, art. 51.

33 M. Kamiński, (w:) *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, t. IV, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. A. Matan, LEX 2021.

34 Taki charakter ma wydanie dowodu osobistego, gdyż zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 13 u.d.o. są to „czynności materialno-techniczne organu gminy mające na celu wystawienie dowodu osobistego na rzecz osoby obowiązanej lub uprawnionej do jego posiadania oraz przekazanie go tej osobie”.

W przypadku żądania przez osobę, której dokumentacja dotyczy, wydania uwierzytelnionych kopii dokumentów, odpowiednie zastosowanie znajdzie art. 73 § 2 k.p.a., co oznacza, że osoba taka powinna uzasadnić wniosek ważnym interesem. Nie musi to być interes prawny, bowiem „ważny interes” jest kategorią szerszą i obejmuje również sferę interesów faktycznych strony³⁵. W przypadku postępowania przed konsulem analogiczną regulację zawiera art. 62 p.k., który przewiduje, że konsul udostępnia stronie na jej żądanie akta sprawy do wglądu (ust. 1); ponadto ustanawia prawo strony do sporządzania odwzorowań cyfrowych i notatek z akt sprawy (ust. 2) oraz nakazuje wydać stronie, na jej wniosek, odpłatnie uwierzytelnione odpisy lub kopie z akt sprawy, o ile jest to uzasadnione ważnym interesem strony (ust. 3).

Udostępnianie dokumentacji z kopert dowodowych osób zmarłych

W praktyce przedmiotem kontrowersji stało się zagadnienie dopuszczalności udostępniania dokumentacji związanej z dowodami osobistymi dotyczącej osób zmarłych dla celów genealogicznych, tj. zbierania pamiątek i informacji o życiu bliskich, badania historii rodziny. Tego rodzaju cele wskazują jedynie na interes faktyczny wnioskodawcy i jako takie nie stanowią podstawy do udostępnienia żądanej dokumentacji, ponieważ w świetle art. 75 ust. 3 pkt 3 u.d.o. warunkiem udostępnienia jest wykazanie przez wnioskodawcę interesu prawnego. Ustawa nie różnicuje zaś trybów udostępniania dokumentacji w zależności od tego, czy wniosek dotyczy dokumentacji dotyczącej osoby żyjącej, czy osoby zmarłej.

Ważny wpływ na ukształtowanie się praktyki organów gmin w tym zakresie miało stanowisko Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z września 2017 roku³⁶, zgodnie z którym dopuszczalne jest udostępnienie dokumentacji znajdującej się w kopercie dowodowej osoby zmarłej na rzecz członków najbliższej rodziny, tj. wstępnych lub zstępnych, w przypadkach, gdy uzasadnienie złożonego wniosku oparte jest na motywach odnoszących się do kultu pamięci osoby zmarłej. Przyjęto, że uprawnienie wnioskodawcy, tj. członka najbliższej rodziny, do uzyskania cennych pamiątek związanych z osobą zmarłą (w tym fotografii przedstawiającej wizerunek jej twarzy) znajduje swoje normatywne odzwierciedlenie w art. 23 Kodeksu cywilnego³⁷. Wskazano, że w judykaturze prawo do kultywowania pamięci osoby zmarłej – chociaż niewymienione w powołanym przepisie – jest uznawane powszechnie za samoistne dobro osobiste bliskiej osoby zmarłego³⁸. Przetwarzanie, w tym udostępnianie danych osób zmarłych nie powinno być poddane także takim rygorom, jakie obowiązują w przypadku osób żyjących.

35 J. Malanowski, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023, s. 762.

36 Pismo zastępcy dyrektora Departamentu Spraw Obywatelskich MSWiA z 20 września 2017 r. nr DSO-WUI-6174-206/2016 (niepubl.).

37 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 2025 poz. 1071), dalej: k.c.

38 Powołano wyroki SN z 23 września 2009 r., I CSK 346/08, Legalis nr 182027 i z 9 lutego 2011 r., V CSK 256/10, Legalis nr 338437.

W październiku 2021 roku stanowisko w tej materii zajął ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, który zaaprobował pogląd, że dysponowanie przez osobę bliską zmarłego samodzielnym dobrem osobistym w postaci kultu pamięci osoby zmarłej stanowi o interesie prawnym w uzyskaniu dostępu do dokumentacji związanej z dowodami osobistymi. Jednocześnie Sąd przyjął, że na podstawie art. 75 ust. 3 pkt 3 u.d.o. nieuprawnione jest ograniczanie kręgu osób legitymujących się posiadaniem wskazanego dobra osobistego do krewnych w linii prostej (wstępnych i zstępnych) zmarłego. Przy ocenie bliskości trzeba mieć na uwadze okoliczności faktyczne, które towarzyszyły konkretnym relacjom rodzinnym. Organy powinny ustalić, czy wnioskodawca jest istotnie osobą bliską zmarłego³⁹.

Odmiennej oceny dokonał Naczelny Sąd Administracyjny, który w grudniu 2023 roku w czterech orzeczeniach stwierdził, że samo posiadanie dobra w postaci kultu pamięci po zmarłym przodku, które jest chronione w art. 23 i art. 24 k.c. przed zachowaniem mu zagrażającym lub je naruszającym, nie skutkuje istnieniem interesu prawnego, o którym mowa w art. 75 ust. 3 pkt 3 u.d.o. Z prawa do kultu pamięci osoby zmarłej nie można wywieść konkretnego obowiązku lub uprawnienia, którego realizacji można dochodzić w postępowaniu administracyjnym. Artykuł 23 k.c. sam w sobie nie kreuje prawa, ale wskazuje na określone dobra osobiste, których istnienie wiąże się z człowieczeństwem i które są dopiero podstawą wszelkich praw i obowiązków. Dobra te podlegają ochronie, ale w sytuacji wystąpienia zagrożenia bądź naruszenia. Dobro osobiste w postaci kultu pamięci zmarłego nie determinuje więc interesu prawnego co do udostępnienia dokumentów związanych z dowodami osobistymi. Strona musi wykazać, że posiadanie wnioskowanych dokumentów służy ochronie jej prawa do kultu pamięci zmarłego. W przypadku jednak, gdy kult pamięci po osobie zmarłej nie jest ani zagrożony, ani naruszony, uznać należy, że strona nie wykazała się interesem prawnym w posiadaniu wnioskowanych dokumentów. Badanie dziejów rodziny nie stanowi interesu prawnego, a zatem nie uzasadnia dostępu do dokumentów związanych z dowodami osobistymi. Jest to jedynie realizacja interesu faktycznego⁴⁰.

Z moich obserwacji wynika, że stanowisko NSA wpłynęło na zmianę praktyki niektórych organów gmin. Aktualnie uwidacznia się niejednorodność działania organów w tym zakresie, gdyż w podobnych sytuacjach niektóre z nich udostępniają dokumentację dotyczącą osób zmarłych, zaś inne odmawiają jej udostępnienia. W konsekwencji ten sam podmiot, powołując się na te same okoliczności faktyczne i prawne, może w jednym organie uzyskać żadaną dokumentację, a w innym spotkać się z odmową. Taka sytuacja nie sprzyja budowaniu zaufania do władzy publicznej.

39 Wyrok WSA w Krakowie z 25 października 2021 r., III SA/Kr 706/21, CBOSA. W nauce prawa cywilnego dominuje pogląd, że podmiotami dobra osobistego, jakim jest kult pamięci osoby zmarłej, są osoby bliskie zmarłego. Stosunek bliskości może wynikać nie tylko z relacji rodzinnych, ale również związku partnerskiego czy relacji opartej na węźle przyjaźni, zwłaszcza długotrwałej, zob. J. Sadowski, (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, W. Borysiak, Legalis 2022, art. 23.

40 Wyroki NSA z 13 grudnia 2023 r. o sygn. akt II OSK 517/23, II OSK 1761/22, II OSK 1762/22, II OSK 1983/22, CBOSA.

Podsumowanie

Podsumowując podjęte rozważania, należy stwierdzić, że regulacja prawna udostępniania dokumentacji związanej z dowodami osobistymi jest dość skąpa. Jako regułę naczelną ustawodawca przyjął zasadę ograniczonego dostępu do dokumentacji oraz określił zamknięty katalog podmiotów uprawnionych. Wprowadził ponadto zasadę działania organów udostępniających dokumentację wyłącznie na uzasadniony wniosek złożony przez uprawniony podmiot, sprecyzował formę i postać wniosku oraz uregulował kwestię odpłatności za udostępnienie.

Przeprowadzona analiza przepisów u.d.o. pozwala na sformułowanie kilku postulatów *de lege ferenda*. Po pierwsze, wymaga korekty definicja legalna pojęcia „dokumentacji związanej z dowodami osobistymi” (art. 2 ust. 1 pkt 5 u.d.o.) przez wyeliminowanie zapisu, że chodzi o dokumenty „przechowywane w siedzibie organu gminy”, gdyż zapis ten nie koresponduje z regulacją w zakresie podmiotów przechowujących i udostępniających dokumentację, jak również jej faktyczną postacią (obecnie głównie elektroniczną). Po drugie, ustawodawca powinien określić formę prawną odmowy udostępnienia dokumentacji związanej z dowodami osobistymi, wskazując, że następuje to w drodze decyzji administracyjnej. Forma działania organów w tym zakresie nie powinna być dorozumiana. Po trzecie, wymaga uregulowania kwestia zwrotu opłaty za udostępnienie dokumentacji w sytuacji, gdy pomimo jej zapłacenia nie dokonano żądanej czynności. Po czwarte, zasadne wydaje się również uregulowanie trybu udostępnienia dokumentacji na wniosek osoby, której dokumentacja bezpośrednio dotyczy. Brak regulacji w powyższym zakresie rodzi wątpliwości interpretacyjne i może skutkować niejednolitością działania organów udostępniających.

W kontekście poczynionych ustaleń dotyczących udostępniania dokumentacji związanej z dowodami osobistymi dotyczącej osób zmarłych, ich krewnym należy wskazać, że ustawodawca powinien rozważyć, czy pozostać przy wymogu wykazania przez wnioskodawcę interesu prawnego w takich przypadkach. Rozbieżności w judykaturze i praktyce organów gmin wskazują, że powiązanie przesłanki udostępnienia dokumentów dotyczących osób zmarłych z koniecznością wykazania interesu prawnego, co jest pojęciem nieostrym i ocennym, jest rozwiązaniem niewystarczającym i wymagającym zmiany. Skoro istnieje zapotrzebowanie społeczne na dostęp do dokumentacji związanej z dowodami osobistymi osób zmarłych i jest ono uzasadnione słusznymi celami (np. gromadzeniem informacji i pamiątek po zmarłych oraz kultywowaniem ich pamięci), to ustawodawca powinien rozważyć ułatwienie tego dostępu. Rozwiązaniem może być określenie w u.d.o. kręgu osób bliskich wprost uprawnionych do uzyskania tej dokumentacji bez konieczności wykazywania interesu prawnego.

Bibliografia

Literatura

- Gołaszewski P., (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023.
- Jurzyński M., *Odmowa wydania dowodu osobistego – aspekty prawne i praktyczne*, Metryka. Studia z Zakresu Prawa Osobowego i Rejestracji Stanu Cywilnego 2024, nr 1–2.
- Kamiński M., (w:) *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, t. IV, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. A. Matan, LEX 2021.
- Malanowski J., (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023.
- Masternak M., *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018.
- Nodźak A., (w:) M. Kępa, G. Krawiec, A. Nodźak, J. Podgórska-Rykała, *Ustawa o dowodach osobistych. Komentarz*, Legalis 2021.
- Romańska M., (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2019.
- Sadowski J., (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, W. Borysiak, Legalis 2022.
- Stahl M., (w:) *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Warszawa 2021.
- Szremski J., *Podejmowanie czynności materialno-technicznych przez organy administracji publicznej a prawo jednostki do bycia wysłuchanym*, Przegląd Prawa Administracyjnego 2020, nr 3.
- Wild M., (w:) *Konstytucja RP*, t. I, *Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Legalis 2016.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2018.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 ze sprost. i zm.).
- Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2025 poz. 1691).
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 2025 poz. 1071).
- Ustawa z dnia 6 sierpnia 2010 r. o dowodach osobistych (Dz.U. 2025 poz. 1753).
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (Dz.U. 2023 poz. 1329 ze zm.).
- Ustawa z 6 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019 poz. 60).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 7 października 2011 r. w sprawie określenia wzorów wniosków o udostępnienie danych z Rejestru Dowodów Osobistych oraz dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (Dz.U. 2015 poz. 1604).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 listopada 2011 r. w sprawie opłat za udostępnienie danych z Rejestru Dowodów Osobistych i dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (Dz.U. 2016 poz. 319).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 26 maja 2009 r., I OSK 761/08, CBOSA.
- Wyrok NSA z 14 października 2014 r., II OSK 824/13, CBOSA.
- Wyrok NSA z 27 listopada 2014 r., II OSK 1101/13, CBOSA.
- Wyrok NSA z 27 listopada 2015 r., I OSK 2741/15, CBOSA.

Wyrok NSA z 5 stycznia 2017 r., I OSK 1934/15, CBOSA.
Wyrok NSA z 26 stycznia 2018 r., II OSK 897/16, CBOSA.
Wyrok NSA z 13 października 2021 r., III OSK 3560/21, CBOSA.
Wyrok NSA z 20 grudnia 2022 r., II OSK 2115/21, CBOSA.
Wyrok NSA z 13 grudnia 2023 r., II OSK 517/23, CBOSA.
Wyrok NSA z 13 grudnia 2023 r., II OSK 1761/22, CBOSA.
Wyrok NSA z 13 grudnia 2023 r., II OSK 1762/22, CBOSA.
Wyrok NSA z 13 grudnia 2023 r., II OSK 1983/22, CBOSA.
Wyrok SN z 23 września 2009 r., I CSK 346/08, Legalis nr 182027.
Wyrok SN z 9 lutego 2011 r., V CSK 256/10, Legalis nr 338437.
Wyrok WSA w Krakowie z 25 października 2021 r., III SA/Kr 706/21, CBOSA.

CYTOWANIE

Maciej Jurzyński, *Udostępnianie dokumentacji związanej z dowodami osobistymi (analiza dogmatycznoprawna)*, *Studia Administracyjne* 1(23)/2026, 35–47, DOI: 10.18276/sa.2026.23-03.

Sulemana Iddrisu

Tamale College of Education, Ghana
e-mail: sulesakabu@yahoo.com
ORCID: 0000-0001-5784-8588



Kadir Fuseini

Savelugu Senior High School, Ghana
e-mail: fuseinikadir2022@gmail.com
ORCID: 0009-0007-0274-1231

Abdul Kadir Salifu

Tamale College of Education, Ghana
e-mail: abdukkadir.salifu@yahoo.com
ORCID: 0009-0002-2546-5018

Managing Complexity in Electoral Dispute Resolution: Administrative Lessons from Ghana's 2012 Presidential Election Petition

ABSTRACT

This paper analyses the administrative strategies employed by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition, a highly complex and politically sensitive case. Rather than focusing on constitutional interpretation, the study emphasizes judicial administration, including strict caseload management, procedural direction, time control, and coordination among legal counsel, political actors, and technical experts. A key innovation was the appointment of independent technical referees, notably KPMG, to audit disputed electoral materials through the systematic verification of polling-station pink sheets and voters' registers. The findings show that active judicial control, structured evidence handling, and careful management of ambiguities were critical in maintaining fairness, efficiency, and legitimacy under intense public scrutiny. The study highlights administrative lessons for electoral dispute resolution, stressing procedural clarity, standardized documentation, defined institutional roles, and the value of combining judicial oversight with technical expertise in emerging democracies.

KEYWORDS

judiciary, administration, evidence, election, dispute

1. Background

Electoral dispute resolution is central to democratic legitimacy and the credibility of political institutions. In emerging democracies, courts are frequently required to adjudicate highly contested elections in which political outcomes and public confidence in democracy are simultaneously at stake.¹ Ghana's 2012 Presidential Election Petition represents a defining case in this regard. The petition, filed by opposition leaders including Nana Addo Dankwa Akufo-Addo, Mahamudu Bawumia, and Jake Obetsebi-Lampitey, challenged the declared victory of John Dramani Mahama on the basis of alleged electoral irregularities. These included claims of over-voting, voting without biometric verification, and discrepancies in pink sheet records. In such contexts, courts are expected not only to interpret constitutional and electoral laws but also to manage complex, time-sensitive proceedings with implications for national stability.²

The Supreme Court of Ghana was tasked with auditing these claims through an extensive and highly scrutinized legal process.³ Empirical studies demonstrate that institutional strategies such as workload monitoring, procedural guidance, and performance measurement enhance judicial efficiency and public trust, particularly in politically sensitive election litigation⁴. Electoral integrity research further reinforces the importance of credible dispute resolution mechanisms, which reduce violence and strengthen institutional trust.⁵ Conversely, poorly managed petitions undermine judicial authority and electoral legitimacy. The court administration perspective offers a distinct approach on Ghana's 2012 Presidential Election Petition by focusing on judicial processes, case management, and institutional efficiency.

Objectives

- *To examine the administrative strategies employed by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition as a complex legal proceeding.*
- *To identify the key administrative lessons from the 2012 Election Petition that can inform the effective management of future electoral dispute resolution in Ghana and other emerging democracies.*

-
- 1 P. Norris, *Why Electoral Integrity Matters*, Cambridge 2014; C. Van Ham, S.I. Lindberg, *From Sticks to Carrots: Electoral Manipulation in Africa, 1986–2012*, Government and Opposition 2015, Vol. 50, No. 3, pp. 521–548.
 - 2 S. Gloppen, F.E. Kanyongolo, *Courts and the Poor in Malawi: Economic Marginalization, Vulnerability, and the Law*, International Journal of Constitutional Law 2007, Vol. 5, No. 2, pp. 258–293.
 - 3 Á.P. Ragone, *An Approach and General Overview to Framing the Structure of the Court System and Case Management*, in: *On Judicial Management from Comparative Perspective: International Association of Procedural Law Conference (8–10 November 2017, Tianjin, PRC)*, Berlin–Heidelberg 2023, p. 143.
 - 4 R. Wheeler, *Empirical Research and the Politics of Judicial Administration: Creating the Federal Judicial Center*, Law and Contemporary Problems 1988, Vol. 51, No. 3, pp. 31–54; W.A. Taggart, G.L. Mays, *Organizational Centralization in Court Administration: An Empirical Assessment*, American Journal of Criminal Justice 1987, Vol. 11, No. 2, pp. 180–198; L. Örkényi, *Duration of Court Events Required for Litigation – An Empirical Study to Provide a Theoretical Basis for an Objective Measurement System for Judicial Workload*, International Journal for Court Administration 2021, Vol. 12, No. 1; D. Kumar, R.M. Singh, *Exploring Court Performance and Developing Its Scale*, International Journal for Court Administration 2022, Vol. 13, No. 1, pp. 1–15.
 - 5 E.U. Oruenjo, *Dispute Resolution in Kenya's 2017 Political Parties Primaries: A Comparative Study of Kenya and Nigeria*, doctoral dissertation, University of Nairobi 2020.

2. Theoretical Framework and Literature Review

2.1 Theoretical Framework

This study is grounded in Judicial Administration Theory, which views the judiciary as both a legal adjudicator and a complex organisation requiring effective management to deliver justice. The theory originates from researchers who framed court administration as a branch of public administration, emphasizing systematic management to enhance efficiency while protecting judicial independence.⁶ Later contributions advanced caseload management and court performance studies.⁷ Others highlighted professionalization through the U.S. Federal Judicial Center.⁸ The core premise is that justice depends on balancing fairness with efficiency, achieved via deliberate strategies such as caseload management, resource allocation, and procedural innovation.⁹ Modern courts are also expected to ensure transparency, timeliness, and accountability.¹⁰ This framework is highly relevant to electoral disputes, exemplified by the Supreme Court of Ghana during the 2012 Presidential Election Petition, where extensive evidence review, supervision of a KPMG audit, structured hearings, and procedural controls demonstrated both legal reasoning and administrative innovation, including systematic evidence management, stakeholder coordination, and workload measurement.¹¹

2.2 Empirical Literature Review

Structured case management has emerged as a core administrative strategy for reducing backlogs and procedural delays. In the United States, studies have demonstrated that centralized administrative systems promote consistency in decision-making and resource allocation, while decentralized models offer flexibility but risk uneven performance.¹² Research further shows that front-loading cases—by resolving procedural and evidentiary issues early—can shorten overall case duration, although it increases initial resource demands.¹³ Research has also advanced this literature by proposing workload measurement models that account for both case volume and complexity, thereby supporting more accurate judicial planning.¹⁴

6 P.S. Millar, C. Baar, *Judicial Administration in Canada*, Montreal–Kingston 1981.

7 V.E. Flango, P.C. Nardulli, *The Role of Social Science Research in Judicial Administration*, Justice System Journal 1980, Vol. 5, No. 1, pp. 35–52.

8 R. Wheeler, *Empirical Research and the Politics of Judicial Administration: Creating the Federal Judicial Center*, Law and Contemporary Problems 1988, Vol. 51, No. 3, pp. 31–54.

9 W.A. Taggart, G.L. Mays, *Organizational Centralization in Court Administration: An Empirical Assessment*, American Journal of Criminal Justice 1987, Vol. 11, No. 2, pp. 180–198.

10 Á.P. Ragone, *An Approach and General Overview to Framing the Structure of the Court System and Case Management*, in: *On Judicial Management from Comparative Perspective: International Association of Procedural Law Conference (8–10 November 2017, Tianjin, PRC)*, Berlin–Heidelberg 2023, p. 143.

11 D. Kumar, R.M. Singh, *Exploring Court Performance and Developing Its Scale*, International Journal for Court Administration 2022, Vol. 13, No. 1, pp. 1–15.

12 R. Wheeler, *Empirical Research and the Politics of Judicial Administration: Creating the Federal Judicial Center*, Law and Contemporary Problems 1988, Vol. 51, No. 3, pp. 31–54.

13 C. Menkel-Meadow, B. Garth, *Process, People, Power and Policy: Empirical Studies of Civil Procedure and Courts*, in: *Oxford Handbook of Empirical Legal Research*, eds. P. Cane, H. Kritzer, forthcoming.

14 L. Örkényi, *Duration of Court Events Required for Litigation – An Empirical Study to Provide a Theoretical Basis for an Objective Measurement System for Judicial Workload*, International Journal for Court Administration 2021, Vol. 12, No. 1.

Court management, as distinct from broader justice administration, emphasizes leadership, budgeting, staffing, infrastructure, and communication, with judges increasingly supported by specialized clerks while retaining oversight roles.¹⁵ Despite these advances, persistent challenges related to security, coordination, and resource constraints remain evident across jurisdictions.¹⁶

In electoral dispute resolution, effective adjudication depends not only on legal doctrine but also on administrative design and institutional capacity. Studies consistently show that procedural rules, evidence-handling systems, and the use of neutral technical experts significantly influence both the fairness of outcomes and their perceived legitimacy. Weak chain-of-custody procedures and procedural lapses increase opportunities for manipulation and complicate post-election litigation.¹⁷ In West Africa, ambiguous ballot provenance has prolonged disputes and undermined trust.¹⁸ Conversely, standardized documentation, unique identifiers, and independent technical audits facilitate faster reconciliation and enhance credibility.¹⁹ Comparative evidence from Zimbabwe and Indonesia further illustrates how institutional capacity, enforcement, and independence shape the effectiveness of electoral adjudication.²⁰

3. Methodology

A qualitative case study design was used to examine the administrative strategies of the Supreme Court of Ghana during the 2012 Presidential Election Petition and to derive lessons for future electoral dispute management in Ghana and other emerging democracies. Guided by Judicial Administration Theory, the study analysed evidence management, procedural control, and stakeholder coordination. Data were collected from court transcripts, rulings, judgments, the KPMG audit report, media accounts, and scholarly literature. Purposive sampling was used to select materials relevant to administrative practices. Thematic content analysis identified key themes, including evidence management, procedural discipline, stakeholder cooperation, and balancing fairness with efficiency. Credibility was ensured through triangulation, thick description, and theoretical grounding. A limitation of the study is its reliance on documentary sources, which may not fully capture informal or behind-the-scenes administrative dynamics.

15 E. Jeuland, *Judicial Case Management: Iura Novit Curia?*, in: *Comparative Civil Procedure*, Cheltenham 2025, pp. 261–277.

16 D.C. Hyatt, *Mitigating the Threat: A Strategic Checklist for Securing Federal Courthouses*, doctoral dissertation, The George Washington University 2025.

17 P. Norris, *Why Electoral Integrity Matters*, Cambridge 2014.

18 E.U. Oruenjo, *Dispute Resolution in Kenya's 2017 Political Parties Primaries: A Comparative Study of Kenya and Nigeria*, doctoral dissertation, University of Nairobi 2020.

19 S. Gloppen, F.E. Kanyongolo, *Courts and the Poor in Malawi: Economic Marginalization, Vulnerability, and the Law*, *International Journal of Constitutional Law* 2007, Vol. 5, No. 2, pp. 258–293.

20 A.M. Pradipta, *The Position of Election Law in Ensuring Regional Political Justice and Stability*, *Journal of Law and Humanity Studies* 2025, Vol. 2, No. 1, pp. 15–22.

4. Findings

The findings are presented to show how administrative strategies were employed by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition. Data were collected from court transcripts, procedural records, and audit reports, and key patterns were identified through thematic analysis. Lessons for future electoral dispute resolution were derived, highlighting how fairness, credibility, and efficiency were maintained.

Research Objective 1

To examine the administrative strategies employed by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition as a complex legal proceeding.

The first objective examined the Supreme Court's administrative strategies in the 2012 Presidential Election Petition. Key measures included strict caseload management, procedural guidance, time control, coordinated stakeholder engagement, independent referees, and rigorous verification of pink sheets and voters' registers.

Quoted Examples:

"My Lord has entitled pink sheets with no signature, MBF series not considered by EC, lot two."

"We received ten sheets last night. We have checked them and we have no objection for what they are going in."

"So, to save time, we would even prefer all ten to be given to Dr. Afari-Gyan to save a tremendous amount of time, my Lord."

"Now, Dr. Afari-Gyan, take a look at Exhibit P. ... Number 69 is Nursery Screw, Tunnel Crew. And the polling station code is G162401. So these are two polling stations sharing the same polling station code."

"...two of them have been signed. One of them has no signature of either the presiding officer or any agent."

The first research objective assessed the administrative strategies used by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition. Beyond constitutional interpretation, effective administration of a complex, high-stakes process was crucial. The Court coordinated lawyers, political actors, and technical experts, applied strict caseload management, and ensured procedural control. Independent referees and structured evidence handling enhanced credibility, while rigorous verification of polling-station records strengthened transparency, public confidence, and electoral dispute management in emerging democracies.

Theme 1: Use of Independent Referees for Technical Auditing

Electoral credibility depended on both legal reasoning and technical accuracy, prompting the Supreme Court to order an independent KPMG audit, which enhanced transparency, detected inconsistencies, and strengthened adjudicative legitimacy.

Quoted Evidence

The evidence shows that the Supreme Court of Ghana integrated technical auditing into its administration of the 2012 Presidential Election Petition. Beyond legal argumentation, the Court appointed KPMG as an independent referee to systematically verify disputed electoral records. Statements such as “*this is lot one... eighty-eight*” demonstrate structured categorisation and precise numerical tracking, reflecting transparent documentation practices. References to duplicate polling station codes reveal a forensic method for detecting inconsistencies, preventing double counting, and identifying clerical or fraudulent errors. This technical approach ensured that only verified data informed judicial reasoning. By incorporating KPMG’s audit, the Court improved credibility and accuracy.

Theme 2: Procedural Guidance and Control by the Bench

During the 2012 Presidential Election Petition, the Supreme Court of Ghana maintained legal rigour by enforcing procedural discipline, guiding counsel, managing objections, preserving decorum, preventing delays, and ensuring orderly, credible, and impartial proceedings.

Quoted Evidence

“Doctor, so I think all the things that you express yourself in much more acceptable language. Your answers are not addressed to the court, and not to counsel.”

“You have to produce the tool, because I believe they are here. In any case, it’s health break. You apply it to your problem.”

“We would demand that it gives us copies of all the collision sheets. Okay, one will return. We will rule on that.”

“...if these lists are there, I see the point of our credibility, but if these are documents which have been dealt with the witness, they’ve been tended... I don’t think you should hang on too much.”

The decision indicates that the Supreme Court maintained procedural control throughout the 2012 petition hearing. The interventions were conducted courteously, steered the cross-examination, kept time, and eliminated frivolous objections. Order, efficiency, and decorum were upheld; dignity was maintained and public trust in the fairness of the trial was enhanced.

Theme 3: Time Management and Case Progression

Generally speaking, the management of time was adequate during the hearing of the 2012 Presidential Election Petition. While at times the judges appeared to be rushing the parties who were presenting their cases to speed up trial time, time for lunch as well as breaks was allocated by the judges themselves. Interruptions during the trial were dealt with in a timely manner. These efforts were geared towards ensuring that justice was served while avoiding unnecessary delays.

Quoted Evidence

"...to save time, we would even prefer all ten to be given to Dr. Afari-Gyan to save a tremendous amount of time, my Lord."

"...we do not intend to waste time on the list being tender. We have no objection to the list, but it does not prevent testimony being offered about what is on this list."

"Time. Time."

"Health break of 15 minutes. Well, we are closing our tooth. It is a special session."

"All this time we spent exchanging these objections, he could have answered it. And then we move on."

The Supreme Court of Ghana exercised strong administrative control during the 2012 Petition, balancing thorough evidence review with timely trial progression. Measures included streamlining document handling, separating admission from examination, monitoring time, scheduling breaks, and discouraging unnecessary objections, ensuring efficiency, fairness, and preservation of the trial's integrity.

Theme 4: Balancing Fairness and Efficiency

Theme 4 examines how the Supreme Court of Ghana balanced the need for fair hearings with the requirement to complete the trial efficiently. This involved managing evidence carefully, scheduling proceedings strategically, and making administrative decisions that minimized delays while preserving procedural integrity and public confidence.

Quoted Evidence

"...we have no objection to the list, but it does not prevent testimony being offered about what is on this list."

"...there is one that is even 74 pages long, which we'll come to later. But we do not intend to waste time on the list being tender."

"...if these matters are left to be inferred from the documents already before us? My Lord, it goes to his credibility."

"...if we start using such words... I completely disagree."

"...if we are now going to wait on him checking, we'll be going against the dictates that your lordships have provided."

The Supreme Court of Ghana balanced fairness and efficiency during the 2012 Petition by actively managing evidence, separating document admission from content challenges, and strategically scheduling proceedings. These administrative decisions minimized delays, upheld procedural discipline, safeguarded credibility, and ensured a fair, orderly process that reinforced public confidence in the judiciary.

Theme 5: Encouraging Formal Applications for Outstanding Issues

In the 2012 Petition, the Supreme Court of Ghana ensured order, fairness, and procedural integrity through structured case management. By requiring formal motions for disputes and evidence, arguments were systematically recorded, interruptions minimized, and hearings progressed smoothly, reinforcing transparency, protecting credibility, and maintaining the dignity of judicial proceedings.

Quoted Evidence

“We will rule on that.”

“...if the council has agreed to that, I have no objection.”

“My Lord, we wish to tender the list through the witness. My Lord, I believe, I don’t know whether a question would be asked to lay the foundation before the tendering, my Lord.”

“...it is a matter for addresses.”

“...so whether they are included or not is a matter for addresses.”

During the 2012 Petition, the Supreme Court of Ghana exercised clear administrative oversight by directing disputes to formal motions, enforcing evidence procedures, and structuring arguments. Spontaneous debates were minimized, consensus was encouraged, and unresolved issues were formally ruled on, ensuring orderly proceedings, reducing interruptions, and preserving both procedural integrity and public confidence in the trial.

Theme 6: Handling Ambiguity and Incomplete Data

The administrative function of the Supreme Court staff was also important in addressing issues relating to incomplete or conflicting documentation and unknown information presented during the review of the 2012 Petition. Judges pressed counsel and verification examiners for clarification of evidence. Staff worked with judges to reconcile anomalies during review, such as duplicate coding errors and record discrepancies. Staff ensured that all issues were fully administered during the review process. This work was critical to ensuring procedural fairness, transparency, and maintaining the public’s confidence in the review process.

Quoted Evidence

“...one of them has no signature of either the presiding officer, or any agent.”

“...glad it’s granted, it’s not the name of the polling station.”

“...there are two pink sheets for the B. ... the results are different on those two pink sheets. One is 475, one is 476.”

“...as far as the eye can see, it’s a clear duplicate.”

The Court carefully managed incomplete and conflicting electoral records during the 2012 Petition, maintaining procedural rigour. Evidence authentication, polling station verification,

scrutiny of numerical discrepancies, and screening of duplicates ensured accuracy, fairness, and credibility. Limitations in documentation prompted cautious administrative oversight, reinforcing transparency and safeguarding the integrity of the electoral review process.

Research Objective 2

To identify the key administrative lessons from the 2012 Election Petition that can inform the effective management of future electoral dispute resolution in Ghana and other emerging democracies.

Objective 2 examined administrative lessons from the 2012 Ghana Presidential Election Petition to guide future dispute management. The Supreme Court balanced legal fairness, public trust, and evidence handling under strict timelines. Key themes—timeliness, evidence management, institutional roles, and balancing efficiency with thoroughness—were identified as essential for credible, effective electoral dispute resolution.

Theme 1: Timeliness and Procedural Clarity

A key administrative challenge in electoral dispute resolution is maintaining timely, orderly proceedings. In the 2012 Ghana Petition, late submissions, unclear disclosure, and last-minute adjournments disrupted hearings and reduced efficiency.

“My Lord, at 10:35 this morning, I was handed three large envelopes full of pink sheets... I had expected that he would give me the sheets yesterday.”

“...if we had had these yesterday, we could have checked them, my Lord.”

“...we did not intend starting cross-examination immediately because... there are a number of outstanding matters arising from the KPMG report.”

“...the report itself says that we needed further directions on this matter. That is why you could have utilized the rule to make an application to the court at that time.”

“...if counsel were going to apply for an adjournment, we should have known that yesterday so that we don't come here.”

During the 2012 Election Petition, the late submission of critical documents, such as “pink sheets,” caused scheduling disruptions, unplanned adjournments, and administrative inefficiencies. The absence of standardized timelines and proactive disclosure undermined verification and trial flow. Strict procedural calendars, binding disclosure rules, and advance notice of adjournments were recommended to enhance efficiency and confidence.

Theme 2: Evidence Management and Documentation

In the 2012 Ghana Election Petition, the handling of pink sheets—key polling station records—raised concerns over missing, illegible, or inconsistently catalogued documents. Theme 2, Evidence Management and Documentation, highlights how lapses in archiving, standardization, and admissibility complicated proceedings, emphasizing the need for modernized systems to ensure credible, transparent electoral dispute resolution.

“The KPMG report indicated that there was a total unique count from the registered set of 8,675 pink sheets.”

“...they have excluded from the count 1,545 pink sheets... such as a polling station name, polling station code, exhibit number.”

“It is our respectful contention that if there is no polling station name, the polling station code can be used to identify pink sheets.”

“...every sheet filed and part of the registrar’s set has been captured and counted... but they said they excluded those where those unclarities were.”

“...we have identified 850 using the polling station codes provided in the report.”

“...we have also said that 648 pink sheets used by the respondents in cross-examined second petitioner are not at all reflected in the referee’s report.”

Pink sheets presented significant evidentiary problems during the 2012 Election Petition. The major challenges included irregularities found on pink sheets, missing sheet identifiers, and arguments surrounding the admissibility of pink sheets as evidence. The KPMG report on pink sheets submitted to the election petitioners’ team listed 8,675 pink sheets in total, while excluding another 1,545 pink sheets from the compilation.

Theme 3: Institutional Roles and Boundaries

In the 2012 Ghana Election Petition, multiple actors—the Court, KPMG, and counsel—created confusion over roles, authority, and procedural boundaries. Theme 3, Institutional Roles and Boundaries, highlights challenges in objections, cross-examination, and auditor authority, emphasizing the need for clearly defined mandates and structured processes to ensure orderly, efficient, and credible adjudication.

“...if you are securizing all these irregularities... why don’t you formally... let us know this on paper, by way of motion?”

“...what is the procedure to bring out those hanging things? Is the procedure just to stand up in court before cross-examination?”

“...I cannot see how, at this stage, when they are supposed to cross-examine, they can just get up and say there are things hanging.”

“...counsel indicated that there were some parts of his cross-examination which did not depend on the pink sheet and did not depend on KPMG.”

“...are we going to reopen the terms and reformulate them and expand the frontier?”

“...the application for the referee was made on account of the dispute as regards the number of exhibits... the referee has given his report... and KPMG has been cross-examined.”

During the 2012 Election Petition, tensions arose between the Court, KPMG, and counsel due to ambiguous mandates and procedural boundaries. The Court required formal motions, limited scope expansions, and enforced structured evidence reconciliation. Theme 3 underscores the need for clear roles, defined procedures, and strict enforcement to ensure efficiency and prevent disputes.

Theme 4: Efficiency vs. Exhaustiveness

One of the enduring challenges in electoral dispute resolution is balancing efficiency with thoroughness. In the 2012 Ghana Election Petition, the debate over whether to revisit excluded or unclear pink sheets exemplified this tension. The Court and counsel faced the difficult task of resolving disputes quickly to preserve the trial schedule while ensuring that all relevant evidence was properly considered.

“...if there are things hanging... it can be made a matter of address to the court.”

“...to send us back to go through this exercise, the whole idea of expedition would be undermined.”

“...if counsel thinks... some polling stations could still be used, it can make that point forcefully in its address.”

“...addresses may not be a solution to the problem, we should look at it, find a way of looking at the documents that have been set aside.”

“...let's not suppress evidence in a very serious matter like this.”

“...one of the fundamental reasons why we went for the KPMG was... to resolve differences... now, from the report... we have 1,545 which has not been matched.”

In the 2012 Election Petition, the Court balanced speedy resolution with thorough, fair evidence consideration. The repeated review of disputed pink sheets highlighted trade-offs between efficiency and comprehensiveness. Procedural pragmatism, focused arguments, and verification by KPMG ensured fairness, suggesting hybrid mechanisms like pretrial panels and technical referees to maintain both timeliness and integrity.

Table 1: Summary of Administrative Mechanisms in the 2012 Ghana Election Petition

Theme/ Administrative Mechanism	Description	Illustrative Example/ Quotation
Caseflow Management and Procedural Control	Structured management of the trial schedule, hearings, objections, and cross-examinations to maintain order and efficiency.	“...to save time, we would even prefer all ten to be given to Dr. Afari-Gyan to save a tremendous amount of time, My Lord.”
Independent Referees and Technical Auditing	Use of KPMG to verify electoral records, detect inconsistencies, and ensure that credible data informed judicial reasoning.	“This is lot one... eighty-eight.” Duplicate polling station codes detected for accuracy.
Procedural Guidance by the Bench	Judicial interventions to maintain decorum, guide counsel, manage objections, and enforce courtroom discipline.	“Doctor, so I think all the things that you express yourself in much more acceptable language. Your answers are not addressed to the court, and not to counsel.”

Theme/ Administrative Mechanism	Description	Illustrative Example/ Quotation
Time Management and Case Progression	Allocation of breaks, time monitoring, and streamlined document handling to balance thorough review with efficiency.	“Health break of 15 minutes. Well, we are closing our tooth. It is a special session.”
Balancing Fairness and Efficiency	Ensuring fair hearings while minimising delays through strategic scheduling and evidence handling.	“...we have no objection to the list, but it does not prevent testimony being offered about what is on this list.”
Formal Applications for Outstanding Issues	Requiring motions or formal requests for disputes or evidence to ensure orderly proceedings and minimise interruptions.	“We will rule on that.” “...if the council has agreed to that, I have no objection.”
Handling Ambiguity and Incomplete Data	Verification of duplicate, missing, or inconsistent records, with careful oversight to ensure procedural integrity and transparency.	“...one of them has no signature of either the presiding officer or any agent.”
Timeliness and Procedural Clarity	Strict timelines, structured evidence-sharing, and advance notice of adjournments to maintain predictability.	“...if we had had these yesterday, we could have checked them, my Lord.”
Evidence Management and Documentation	Standardised cataloguing, verification, and management of electoral records to support transparent and credible dispute resolution.	“The KPMG report indicated a total unique count from the registered set...”

5. Discussion

This study pursued two research objectives. The first objective was to examine the administrative strategies employed by the Supreme Court of Ghana in managing the 2012 Presidential Election Petition as a complex legal proceeding. The second objective was to identify administrative lessons from the petition that could guide effective electoral dispute resolution in Ghana and other emerging democracies.

Regarding the first objective, findings revealed that the Court’s effectiveness depended not only on constitutional interpretation but also on administrative capacity. Key areas included evidence management, procedural discipline, time control, and stakeholder engagement. The handling of pink sheets and related electoral documents was critical, with disputes over unsigned or duplicate sheets requiring authentication. The appointment of KPMG as an independent referee illustrated the value of external technical expertise in enhancing accuracy and reducing bias.²¹ Time and procedural management were vital in sustaining legitimacy, with formal written applications for objections and cooperative counsel behaviour ensuring

21 D.C. Hyatt, *Mitigating the Threat: A Strategic Checklist for Securing Federal Courthouses*, doctoral dissertation, The George Washington University 2025.

order, efficiency, and credibility. This is consistent with the literature.²² In relation to the second objective, administrative lessons highlighted the importance of safeguards, structured disclosure, and digitisation of evidence to prevent delays and maintain public confidence.²³ The study also emphasized clear leadership structures and the need to balance efficiency and fairness. Comparative insights from Zimbabwe and Indonesia reinforced the need for procedural innovation, administrative clarity, and institutional independence in managing politically sensitive electoral disputes.

6. Conclusion

This study shows that effective electoral dispute management in Ghana, exemplified by the 2012 Presidential Election Petition, relies on both constitutional interpretation and judicial administrative strategies. Evidence management, procedural discipline, time control, and stakeholder cooperation were essential for legitimacy. Lessons for future disputes include digitised evidence handling, standardised disclosure, strict timelines, and balancing efficiency with fairness. The Court's use of external expertise and structured protocols highlighted its dual role as adjudicator and administrator.

Funding

This research was conducted without external funding. No financial support was received from any institution or organization.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

References

- Elklit J., Reynolds A., *A Framework for the Systematic Study of Election Quality*, Democratization 2005, Vol. 12, No. 2, <https://doi.org/10.1080/13510340500069204>.
- Flango V.E., Nardulli P.C., *The Role of Social Science Research in Judicial Administration*, Justice System Journal 1980, Vol. 5, No. 1.
- Gloppen S., Kanyongolo F.E., *Courts and the Poor in Malawi: Economic Marginalization, Vulnerability, and the Law*, International Journal of Constitutional Law 2007, Vol. 5, No. 2, <https://doi.org/10.1093/icon/mom002>.

²² W. Song, *Winning Impossible Games? Empirical Analysis on Administrative Litigation between Overseas Enterprises and Administrative Agencies in China*, doctoral dissertation, 2021.

²³ E.U. Oruenjo, *Dispute Resolution in Kenya's 2017 Political Parties Primaries: A Comparative Study of Kenya and Nigeria*, doctoral dissertation, University of Nairobi 2020.

- Hyatt D.C., *Mitigating the Threat: A Strategic Checklist for Securing Federal Courthouses*, doctoral dissertation, The George Washington University 2025.
- Ishola O.T., *Towards Change in the Criminal Justice System: Understanding the Challenges of Courtroom Actors*, doctoral dissertation, Bowling Green State University 2025.
- Jeuland E., *Judicial Case Management: Iura Novit Curia?*, in: *Comparative Civil Procedure*, Cheltenham 2025.
- Kumar D., Singh R.M., *Exploring Court Performance and Developing Its Scale*, *International Journal for Court Administration* 2022, Vol. 13, No. 1.
- Mateta Z., *Exploring Mechanisms of Strengthening Non-Judicial Electoral Dispute Resolution in Zimbabwe*, doctoral dissertation, University of Zimbabwe 2022.
- Menkel-Meadow C., Garth B., *Process, People, Power and Policy: Empirical Studies of Civil Procedure and Courts*, in: *Oxford Handbook of Empirical Legal Research*, eds. P. Cane, H. Kritzer, forthcoming.
- Millar P.S., Baar C., *Judicial Administration in Canada*, Montreal–Kingston 1981.
- Norris P., *Why Electoral Integrity Matters*, Cambridge 2014.
- Örkényi L., *Duration of Court Events Required for Litigation – An Empirical Study to Provide a Theoretical Basis for an Objective Measurement System for Judicial Workload*, *International Journal for Court Administration* 2021, Vol. 12, No. 1, <https://doi.org/10.36745/ijca.370>.
- Oruenjo E.U., *Dispute Resolution in Kenya's 2017 Political Parties Primaries: A Comparative Study of Kenya and Nigeria*, doctoral dissertation, University of Nairobi 2020.
- Pradipta A.M., *The Position of Election Law in Ensuring Regional Political Justice and Stability*, *Journal of Law and Humanity Studies* 2025, Vol. 2, No. 1.
- Ragone Á.P., *An Approach and General Overview to Framing the Structure of the Court System and Case Management*, in: *On Judicial Management from Comparative Perspective: International Association of Procedural Law Conference (8–10 November 2017, Tianjin, PRC)*, Berlin–Heidelberg 2023.
- Roberts J.C., Butcher P., Sherlock A., Nason S., *Explanatory Journeys: Visualising to Understand and Explain Administrative Justice Paths of Redress*, *IEEE Transactions on Visualization and Computer Graphics* 2021, Vol. 28, No. 1.
- Sela A., Zimmerman N., Alberstein M., *Judges as Gatekeepers and the Dismaying Shadow of the Law: Courtroom Observations of Judicial Settlement Practices*, *Harvard Negotiation Law Review* 2018, Vol. 24.
- Song W., *Winning Impossible Games? Empirical Analysis on Administrative Litigation between Overseas Enterprises and Administrative Agencies in China*, doctoral dissertation, 2021.
- Taggart W.A., Mays G.L., *Organizational Centralization in Court Administration: An Empirical Assessment*, *American Journal of Criminal Justice* 1987, Vol. 11, No. 2.
- Van Ham C., Lindberg S.I., *From Sticks to Carrots: Electoral Manipulation in Africa, 1986–2012, Government and Opposition* 2015, Vol. 50, No. 3, <https://doi.org/10.1017/gov.2015.6>.
- Wheeler R., *Empirical Research and the Politics of Judicial Administration: Creating the Federal Judicial Center*, *Law and Contemporary Problems* 1988, Vol. 51, No. 3.

CITATION

Sulemana Iddrisu, Kadir Fuseini, Abdul Kadir Salifu, *Managing Complexity in Electoral Dispute Resolution: Administrative Lessons from Ghana's 2012 Presidential Election Petition*, *Studia Administracyjne* 1(23)/2026, 49–62, DOI: 10.18276/sa.2026.23-04.

Krzysztof R. Woźniak

kolkrabe1975@gmail.com

ORCID: 0000-0002-6926-9396



Glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2025 roku, sygn. akt II OSK 2024/22

ABSTRAKT

Przedmiotem glosy do orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2025 r. sygn. akt II OSK 2024/22 jest kwestia oceny legalności przeznaczenia miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego prywatnej nieruchomości na tereny publicznie dostępne. Pozbawienie właściciela prawa do wyłącznego korzystania z nieruchomości jest naruszeniem istoty prawa własności, a przez to naruszeniem obiektywnego porządku prawnego. Z tych powodów należy krytycznie ocenić rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego legalizujące powyższy stan faktyczny.

SŁOWA KLUCZOWE

wywłaszczenie, wywłaszczenie planistyczne, istota prawa własności

Critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 2 April 2025, ref. no. II OSK 2024/22

ABSTRACT

The subject of the commentary to the decision of the Supreme Administrative Court of 2 April 2025, ref. no. II OSK 2024/22, is the issue of assessing the legality of allocating a private property to publicly accessible areas by a local spatial development plan. Depriving the owner of the right to exclusive use of the property is a violation of the essence of the right to property and thus a breach of the objective legal order. For these reasons, the decision of the Supreme Administrative Court legitimizing this factual situation should be critically assessed.

KEYWORDS

expropriation, planning expropriation, essence of the property right

Teza

Wywłaszczenie planistyczne, jest wywłaszczeniem w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, a przeznaczenie nieruchomości w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego na cele publiczne w postaci parku – terenu dostępnego dla publiczności, poprzez wyłączenie prawa właściciela do wyłącznego korzystania z przedmiotu własności, jest naruszeniem istoty prawa własności, a przez to naruszeniem obiektywnego porządku prawnego.

Granice władztwa planistycznego i nadmierne ograniczenie uprawnień właścicielskich, co do nieruchomości położonej na terenie objętym planem miejscowym jest kanwą wielu spraw sądowo-administracyjnych i istotnym zagadnieniem prawnym na tle uregulowań ustawy z 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz.U. 2024 poz. 1145, 1222, 1717, 1881; 2025 poz. 1077, 1080, dalej: „u.g.n.”), ustawy z 27 marca 2003 roku o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz.U. 2024 poz. 1130, 1907, 1940; 2025 poz. 527, 680, 1668, dalej: „u.p.z.p.”), ustawy z 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2025 poz. 1071, 1172, 1508, dalej: „k.c.”) i Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997 nr 78, poz. 483; 2001 nr 28, poz. 319; 2006 nr 200 poz. 1471; 2009 nr 114 poz. 946, dalej: „Konstytucja RP”). Powoływane są różnorakie argumenty na uzasadnienie zapisów uchwał w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, na podstawie których dochodzi do „wywłaszczenia planistycznego” – mimo ograniczeń wynikających z wykładni językowej, zaistniałe stany faktyczne, rodzą refleksję, której skutkiem powinno być sięgnięcie do wykładni systemowej i celowościowej przepisów regulujących tę instytucję, a w dalszej kolejności sformułowanie postulatów *de lege ferenda*. Przed analizą i oceną stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego glosator zaprezentuje przebieg postępowania sądowego.

W glosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie (dalej: WSA) z 18 lutego 2022 roku, sygn. akt II SA/Kr 1365/21 w sprawie ze skargi W.K. i P.J. na uchwałę Rady Miasta K. z 23 maja 2018 roku nr CII/2668/18 w przedmiocie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (dalej: MPZP) obszaru, na terenie którego była zlokalizowana nieruchomość skarżących. Skarżący zarzucili naruszenie wielu przepisów, w tym m.in. art. 140 k.c. w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP poprzez nieuprawnione ograniczenie prawa własności skarżących w stopniu wykraczającym poza władztwo planistyczne gminy, a także art. 6 ust. 2 w zw. z art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 u.p.z.p. przez przekroczenie granic przysługującego gminie władztwa planistycznego i nadmierne ograniczenie uprawnień skarżących związanych z prawem własności nieruchomości położonej na terenie objętym planem miejscowym, żądając unieważnienia uchwały.

Przedmiotowe działki zostały włączone do wyznaczonego uchwalonym MPZP obszaru oznaczonego symbolem ZP.4 – Tereny zieleni urządzonej, o podstawowym przeznaczeniu pod publicznie dostępny park. W zakresie zagospodarowania terenu w MPZP ustalono dla wskazanego obszaru dopuszczenie lokalizacji placów zabaw dla dzieci, ogródków jordanowskich i parków linowych; w uchwale został zawarty zakaz lokalizowania ogrodzeń,

który dotyczy również działek skarżących. Skarżący zarzucili uchwalonemu MPZP, że działki skarżących nie tylko zostały wyłączone spod zabudowy, lecz dodatkowo przeznaczone na cele publiczne (publicznie dostępny park), co powoduje pozbawienia pośrednio władztwa nad rzeczą stanowiącą ich własność.

W odpowiedzi na skargę Gmina wniosła o jej oddalenie. Organ podniósł, że skarżący nie uczestniczyli w procedurze planistycznej i nie złożyli uwag do projektu planu. Dla nieruchomości skarżących prowadzona jest księga wieczysta, z treści której wynika, że działki zostały nabyte przez skarżących po wejściu w życie zaskarżonego planu miejscowego. Gmina zadeklarowała, że ograniczenia wprowadzone MPZP nie mogą naruszać istoty wolności i praw, a ingerencja w sferę prawa własności musi pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, dla osiągnięcia których ustanawia się ograniczenia, przy czym ograniczenia te powinny być dokonane wyłącznie w formie przepisów ustawowych. Ograniczenia prawa własności mają swe źródło w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, które przekazują zadania w zakresie kształtowania i prowadzenia polityki przestrzennej na terenie gminy, w tym uchwalanie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy oraz miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego do zadań własnych gminy¹ (art. 3 ust. 1 u.p.z.p.). Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.p.z.p., ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Stosownie natomiast do art. 6 ust. 1 u.p.z.p., ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości. Realizacja celu publicznego stanowi o realizacji interesu społecznego uzasadniające naruszenie interesu indywidualnego.

WSA w Krakowie wyrokiem z 18 lutego 2022 roku, sygn. akt II SA/Kr 1365/21 oddalił skargę. Sąd stwierdził, że ewentualne uwzględnienie skargi powinno nastąpić wyłącznie w części wyznaczonej indywidualnym interesem skarżącego. Sankcję nieważności art. 28 ust. 1 u.p.z.p. wiąże z istotnym naruszeniem zasad lub trybu sporządzania planu miejscowego. Podstawą uwzględnienia skargi może być wyłącznie naruszenie obiektywnego porządku prawnego. Własność nieruchomości skarżący nabyli 15 kwietnia 2021 roku, tj. niespełna 3 lata po uchwaleniu planu. Tylko, na etapie sporządzania planu, prawodawca lokalny mógł ważyć interes publiczny z interesem indywidualnym właściciela tego terenu, którym na ten czas nie byli skarżący. Sąd podkreślił, że tylko na tym etapie organ ten mógł naruszyć zasady sporządzania planu, dopuszczając się naruszenie zasady proporcjonalności (nadużyć władztwo planistyczne), względem właściciela terenu. W dalszej kolejności, co do zarzutów skargi w zakresie niedopuszczalnej ingerencji we własność oraz przekroczenia władztwa planistycznego, Sąd zauważył, że prawo własności wywodzone z ustawy zasadniczej oraz przepisów prawa cywilnego nie podlega bezwzględnej i bezwarunkowej ochronie. W określonych ustawami przypadkach prawo takie może doznawać ograniczeń,

1 W. Jakimowicz, *Władztwo planistyczne gminy – kompetencje, zadania, wolności*, Administracja – teoria, dydaktyka, praktyka 2012, nr 1, s. 5–53.

o ile jednak nie godzi to w istotę tego prawa. Jedną z takich ustaw jest właśnie ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, która daje organom gminy władztwo planistyczne, pozwalające na kształtowanie sposobu wykonywania prawa własności. W ocenie Sądu wyłom od zasady, że uchwałodawca nie może dopuścić się naruszenia zasad sporządzania planu miejscowego przez nadużycie władztwa planistycznego w stosunku do przyszłego nabywcy nieruchomości – dopuszczalny jest jedynie względem nabywcy nieruchomości pod tytułem ogólnym. Tylko taki nabywca wchodzi bowiem w pełnię praw i obowiązków związanych z własnością nieruchomości. Spadkobierca może powoływać się na zarzuty przysługujące spadkodawcy, których ten nie zdążył bądź zaniechał zgłosić. Prawa tego nie ma jednak nabywca nieruchomości pod tytułem szczególnym. Nabywa ją bowiem w określonym stanie zagospodarowania i określonym stanie prawnym, także co do przeznaczenia w planie miejscowym. Sąd stwierdził, że nabywając przedmiotową nieruchomość, skarżący z pewnością byli świadomi stanu prawnego, jaki w polskim systemie prawnym obowiązuje, także w zakresie przepisów art. 36 i art. 37 u.p.z.p. W ocenie Sądu, także kwestionowany przez skarżącą zakaz lokalizowania ogrodzeń jest funkcjonalnie powiązany z pozostałymi ustaleniami planu i niepodobna dopatrzeć się w nim niezgodności z prawem.

Wyżej wskazany wyrok został w całości zaskarżony kasacyjnie. Wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego, m.in. norm ujętych w art. 140 k.c. w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 6 ust. 2 w zw. z art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 u.p.z.p. przez ich błędną wykładnię i nieprawidłowe zastosowanie przejawiające się w uznaniu, że organ planistyczny podejmując zaskarżoną uchwałę, nie przekroczył granic przysługującego gminie władztwa planistycznego i tym samym nie ograniczył nadmiernie uprawnień skarżących, związanych z prawem własności nieruchomości położonych na terenie objętym planem, a ponadto naruszenie przepisów postępowania w sposób mogący poważnie wpływać na wynik sprawy, tj. m.in. art. 147 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 28 u.p.z.p. przez brak stwierdzenia nieważności zaskarżonej uchwały, pomimo naruszenia przez organ w niniejszej sprawie wskazanych powyżej przepisów prawa materialnego i postępowania, w szczególności art. 140 k.c. w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP oraz art. 6 ust. 2 w zw. z art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 u.p.z.p.

NSA oddalił skargę kasacyjną, wskazując, że przeznaczenie działek skarżących kasacyjnie na tereny zieleni urządzonej, o podstawowym przeznaczeniu pod publicznie dostępny park jest równoznaczne z tak zwanym wywłaszczeniem planistycznym tej nieruchomości. Oznacza to, że realizacja zaskarżonych ustaleń planu, ingerująca we własność skarżących przesądza, że w niniejszym przypadku doszło nie tyle do ograniczenia prawa własności, ile do faktycznego wywłaszczenia, które z uwagi na brzmienie art. 6 pkt 9c u.g.n., według którego celami publicznymi uzasadniającymi wywłaszczenie w rozumieniu tej ustawy jest m.in.: wydzielanie gruntów pod publicznie dostępne samorządowe: ciągi piesze, place, parki, promenady lub bulwary, a także ich urządzenie, w tym budowa lub przebudowa, może doprowadzić do wywłaszczenia, o którym mowa w art. 112 i n. u.g.n. Przeznaczenie działek skarżących kasacyjnie na wskazany wyżej cel nie stanowi zatem ograniczenia wykonywania prawa własności, ale je faktycznie wyłącza. Jest też uznawane za wywłaszczenie w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, a więc szersze od jego ustawowego ujęcia, które obejmuje również tak zwane

wywłaszczenie planistyczne – odnoszenie się w tym przypadku do oceny proporcjonalności podjętego rozstrzygnięcia przez organ planistyczny w kontekście ograniczenia wykonywania prawa własności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) nie znajduje uzasadnienia (por. m.in. wyroki NSA z 13.02.2018 r., II OSK 1767/17, LEX nr 2491673 oraz z 10.01.2019 r., II OSK 718/18, LEX nr 2627665). Błędne jest dlatego przyjęcie, że zaskarżone ustalenia planu miejscowego prowadzą do naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz ochrony przed naruszeniem istoty własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP), której ustawowe rozwinięcie znajduje się w art. 140 k.c. oraz art. 6 u.p.z.p. Wypada przy tym zaznaczyć, że ustalenia planu obejmujące teren działek skarżących kasacyjnie nie wyłączają możliwości korzystania z nieruchomości w sposób dotychczasowy. W myśl § 6 ust. 1 zaskarżonej uchwały: „Tereny, których przeznaczenie plan miejscowy zmienia, mogą być wykorzystywane w sposób dotychczasowy do czasu ich zagospodarowania zgodnie z planem”. Zagospodarowanie przedmiotowych działek, zgodnie z ustaleniami zaskarżonej uchwały, wymaga zaś nabycia ich przez Gminę. To zaś może nastąpić w drodze umowy bądź w wyniku wywłaszczenia.

Autor glosy zajął się tematyką wywłaszczenia planistycznego z tego powodu, że istnieje zastany stan prawny, stan orzecznictwa i stan doktryny – z którym się nie zgadza. Pojawiają się w glosach do wyroków i wyrokach wątki racjonalne i wartościowe logicznie (również w niniejszej sprawie), jednak konkluzja jest w znanych autorowi sprawach stała – przeznaczenie przez MPZP nieruchomości prywatnych na tereny dostępne publicznie, tj. wywłaszczenie planistyczne, nie narusza istoty prawa własności.

W niniejszej sprawie NSA prawidłowo stwierdza, że przeznaczenie działek skarżących na tereny publicznie dostępne jest wywłaszczeniem w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, pojęciowo szerszym od jego ustawowego ujęcia, a zatem wywłaszczenie planistyczne (regulowane u.g.n.) jako szczególny rodzaj wywłaszczenia (uregulowanego ustawą zasadniczą), również jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Słusznie dalej stwierdza NSA, że przeznaczenie działek skarżących kasacyjnie na wskazany wyżej cel nie stanowi ograniczenia wykonywania prawa własności, ale je faktycznie wyłącza. Z prawdziwych jednak przesłanek, NSA wyprowadza fałszywe wnioski, bowiem zdaniem NSA „błędne jest przyjęcie, że zaskarżone ustalenia planu miejscowego prowadzą do naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz ochrony przed naruszeniem istoty własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP)”. Tymczasem przez przeznaczenie nieruchomości skarżących na publicznie dostępny park istota prawa własności zostaje faktycznie naruszona z pogwałceniem norm zawartych w art. 64 Konstytucji RP i art. 140 k.c.

Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym zawiera stwierdzenie dość oczywistego faktu, że treść planu miejscowego wpływa na sposób korzystania z uprawnień właścicielskich. Oddziaływanie planu miejscowego na sposób wykonywania praw do nieruchomości dokonuje się przez określanie przeznaczenia i zasad zagospodarowania terenów i warunków ich zabudowy (art. 4 ust. 1 u.p.z.p.). Skutkuje to prawnym ograniczeniem lub wyłączeniem określonych sposobów wykonywania prawa własności lub innego prawa do nieruchomości².

2 M. Szewczyk, M. Kruś, Z. Leoński, *Prawo zagospodarowania przestrzeni*, Warszawa 2019, s. 338 i n.

Prawo własności ukształtowane przepisami konstytucyjnymi – obecnie w szczególności przepisami art. 64 Konstytucji RP, respektowane w takim kształcie w przepisach Kodeksu cywilnego, ma przede wszystkim negatywnie określoną treść. Z orzeczeń TK wynika wyrażenie, że treść prawa własności nie ma być wyznaczana pozytywnie, przez enumeratywne wyliczenie zachowań dozwolonych właścicielowi, lecz że treść tego prawa, rozumianego jako najpełniejsze ze wszystkich praw, jakie mogą być ustanowione w stosunku do rzeczy, wyznaczają ograniczenia swobody w korzystaniu³. Przepis art. 6 ust. 1 u.p.z.p. stanowi nieudaną próbę nadania prawu własności treści pozytywnej. W tym m.in. tkwi istota argumentacji o niezgodności, a nawet sprzeczności przepisu art. 6 ust. 1 u.p.z.p. z art. 21 ust. 2 Konstytucji RP⁴, jako że ustawowa deklaracja: „Ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości” (art. 6 ust. 1 u.p.z.p.) jest niezgodna z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP (treść prawa własności może kształtować jedynie ustawodawca)⁵. Organy władzy publicznej mogą dokonywać ingerencji, w tym wyłączenia w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP w odniesieniu do konkretnych nieruchomości, a nie prawa własności *in abstracto*⁶.

Artykuł 140 k.c. określa uprawnienia właściciela wynikające z przysługującego mu prawa podmiotowego. Można wyróżnić pozytywną i negatywną stronę własności, które łącznie stanowią istotę tego prawa. Na pozytywną stronę własności składają się dwa uprawnienia podstawowe – uprawnienie do korzystania z rzeczy oraz do rozporządzania rzeczą. Negatywna strona własności jest wyrażona w sformułowaniu „z wyłączeniem innych osób”. Oznacza obowiązek nieingerowania przez inne podmioty w uprawnienia przysługujące właścicielowi (*non facere*). Negatywna strona własności stanowi powszechny obowiązek nieczynienia niczego, co naruszałoby uprawnienia przyznane właścicielowi – w tym samym czasie nie może być więcej niż jednemu podmiotowi przyznana identyczna lub większa sfera uprawnień w odniesieniu do tej samej rzeczy niż sfera przysługująca właścicielowi.

Zgodnie z Konstytucją RP w art. 64 ust. 3, własność może być ograniczona tylko na podstawie ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza to istoty prawa własności, tj. m.in. prawa do wyłącznego korzystania z przedmiotu tego prawa. Z przywołanego przepisu wynika, że własność podlega równej dla wszystkich ochronie prawnej, a ograniczenia własności nie mogą naruszać istoty prawa własności⁷. W kontekście przepisu art. 15 ust. 2 u.p.z.p., przewidującego możliwości wprowadzania planu miejscowego ograniczeń i zakazów w zakresie wykonywania uprawnień właścicielskich względem nieruchomości, w piśmiennictwie wyrażono wątpliwość, czy rozwiązanie takie da się pogodzić z art. 64 ust. 3

3 Powyższe stanowisko chyba najwyraźniej wyrażono w uzasadnieniu orzeczenia TK z 28.05.1991 r., K 1/91. Czytamy w nim m.in.: „Ustalenie przez prawo ograniczeń wyznaczających treść i zakres ochrony prawa własności jest przeciwstawieniem się pojmowaniu prawa własności jako prawa absolutnego, niczym nieograniczonego”.

4 S. Pawłowski, *Modyfikacje klasycznej koncepcji wyłączenia a gwarancje praw jednostki*, Poznań 2018, s. 229 i n.

5 Tamże, s. 237.

6 F. Zoll, *Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka z perspektywy polskiej*, Przegląd Sądowy 1998, nr 5, s. 31; M. Szewczyk, *Ingerencja publicznoprawna w prawo własności jednostki w demokratycznym państwie prawa*, (w:) *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, red. J. Filipek, Bielsko-Biała 2003, s. 660 i n.; M. Gdesz, *Wyłączenie planistyczne*, Samorząd Terytorialny 2014, nr 4, s. 51 i n.

7 Zob. T. Kurowska, *Własność gruntowa a planowanie przestrzenne w dorobku naukowym Profesora Waleriana Pańki*, *Studia Iuridica Agraria* 2012, t. X, s. 14.

Konstytucji RP, który stanowi, że własność można ograniczyć tylko na mocy ustawy. Treść instytucji wyłączenia z przepisu art. 21 ust. 2, a zwłaszcza jej sens, można zrekonstruować, odwołując się do innych przepisów Konstytucji RP. Porównanie przepisów art. 21 ust. 2 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że pojęcie wyłączenia użyto w Konstytucji RP w znaczeniu materialnym, a przy tym bardzo szerokim. Można twierdzić, że w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji RP istota wyłączenia polega na takiej ingerencji władzy publicznej w cudze prawo, której skutkiem jest naruszenie istoty tego prawa, a która nie musi prowadzić do formalnego pozbawienia prawa. Wyłączenie może polegać także na faktycznym pozbawieniu uprawnień właścicielskich. Możliwość naruszenia istoty prawa różni instytucję wyłączenia, o której mowa w art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, od instytucji ograniczenia prawa, o której stanowi art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Ta zasadnicza różnica implikuje dalsze różnice. Tylko ingerencja władzy publicznej skutkująca naruszeniem istoty prawa musi się łączyć z odszkodowaniem, które przy tym musi być słuszne. Odszkodowania nie wymaga natomiast ograniczenie prawa własności, które nie prowadzi do naruszenia istoty prawa własności (np. przymocowanie szyldu z nazwą ulicy, znaku drogowego czy odbiorczej skrzynki pocztowej na cudzej nieruchomości); odszkodowania nie wymaga też konfiskata. Skutki, o których mowa w art. 21 ust. 2 Konstytucji RP, jeśli będą dotyczyć prawa własności nieruchomości, będą się zawsze odnosić do konkretnych nieruchomości, a nie do ogółu nieruchomości, ani nawet do nieruchomości określonego rodzaju. Planem miejscowym nie można bowiem kształtować sposobu wykonywania prawa własności ogółu nieruchomości czy nawet nieruchomości określonego rodzaju, lecz wyłącznie konkretnych nieruchomości. W przeciwieństwie do tego, ustawowe ograniczanie prawa własności, o którym mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, może dotyczyć nie tylko nieruchomości określonego rodzaju czy nawet ogółu nieruchomości, lecz zgoła wszelkiej własności⁸.

Granice korzystania z przedmiotu własności (przy zachowaniu jego istoty) określają zasady współzycia społecznego i ustawy (w tym u.p.z.p.), przy jednoczesnej zgodności ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa. Należy przy tym przedstawić prosty syllogizm:

- a) legalność aktu prawa miejscowego to jego zgodność z ustawami i Konstytucją RP; art. 140 k.c. stwierdza, że „[w – dop. K.R.W.] granicach określonych przez ustawy i zasady współzycia społecznego właściciel może [jest to dozwoleństwo mocne – dop. K.R.W.], z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa”;
- b) art. 64 ust. 3 Konstytucji RP stanowi, że „[w]łasność może być ograniczona wyłącznie w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”;
- c) a jeśli „korzystanie, z wyłączeniem innych osób” jako uprawnienie właściciela jest elementem stanowiącym o istocie prawa własności (przy czym „korzystanie, z wyłączeniem innych osób” i „dostępny dla publiczności” są przeciwieństwami);
- d) to uchwała Rady Miasta K., która stwierdza, że działki skarżących, będąca własnością prywatną jest przeznaczona na park dostępny dla publiczności, jest niezgodna z prawem.

⁸ M. Szewczyk, M. Kruś, Z. Leoński, *Prawo zagospodarowania...*, dz. cyt., s. 268.

Przeznaczenie nieruchomości skarżących na tereny dostępne dla publiczności, skutkuje trwałym pozbawieniem właściciela prawa do wyłącznego korzystania z nieruchomości (co zostało również ukonstytuowane w karcie terenu zakazem ogrodzenia działki – jako sposób realizacji normy ogólnej aktu prawa miejscowego), i *explicite* narusza istotę prawa własności, naruszając obiektywny porządek prawny, co powinno być podstawą uwzględnienia skargi. Jednocześnie skoro wywłaszczenie planistyczne to wywłaszczenie opisane w Konstytucji RP, jego skutkiem – w związku z wydaniem aktu prawa miejscowego, który ma moc powszechnie obowiązującą – powinna być wypłata słusznego odszkodowania i to nie z chwilą wydania decyzji o wywłaszczeniu przez starostę wykonującego zadania z zakresu administracji rządowej, ale z chwilą wejścia w życie MPZP. Jest to twierdzenie ryzykowne, bowiem ukazujące inną ścieżkę przejścia prawa własności do nieruchomości na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, niż opisana w ustawie o gospodarce nieruchomościami, jednak wydaje się, że decyzja starosty w przedstawionym stanie faktycznym ma w rzeczywistości charakter deklaratoryjny i skarżący nie muszą trwać w oczekiwaniu na aktywność organu wykonawczego gminy w postaci zaproszenia do zawarcia umowy kupna-sprzedaży wywłaszczonej planistycznie nieruchomości, ani tym bardziej złożenia przez organ gminy wniosku o wywłaszczenie nieruchomości.

W polskim porządku prawnym katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego ma charakter enumeratywny. Oznacza to, że źródłami prawa powszechnie obowiązującego są tylko te akty prawne, którym ustrojodawca wyraźnie przypisuje moc powszechnie obowiązującą. Z zestawienia art. 87, art. 91 ust. 3 i art. 234 Konstytucji RP wynika, że aktami normatywnymi o mocy powszechnie obowiązującej są: Konstytucja RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, akty normatywne stanowione przez organizacje międzynarodowe (jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez RP umowy konstytuującej organizację międzynarodową), rozporządzenia z mocą ustawy, rozporządzenia, akty prawa miejscowego. Z punktu widzenia ustawodawcy plan miejscowy jest aktem prawa miejscowego⁹. Obowiązkiwanie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (MPZP) oznacza, że dany teren jest objęty uchwałą gminy, która precyzyjnie określa, co wolno budować, jak można użytkować działki, jakie są ograniczenia i zasady zagospodarowania. Plan uchwalony i opublikowany ma moc prawną. Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego nie powinien być sprzeczny z aktami wyższego rzędu. Konstytucja jest najwyższym prawem RP, a jej przepisy stosuje się co do zasady bezpośrednio (art. 8 Konstytucji RP). Bezpośrednie stosowanie konstytucji, nie w pełni precyzyjnie zwane też jest rozproszoną kontrolą konstytucyjności prawa. Zastosowanie reguły walidacyjnej *lex superior derogat legi inferiori*, czyli reguły opartej na nadrzędności norm konstytucyjnych (art. 8 ust. 1 Konstytucji RP) jest wyjątkowe. Kluczową przesłanką rozstrzygnięcia walidacyjnego opartego na pominięciu niezgodnego z Konstytucją RP przepisu ustawy jest ocena, czy rozstrzygnięcie na jego podstawie prowadziłoby do niesłuszných i nieakceptowanych z perspektywy konstytucyjnej rezultatów dla obywatela¹⁰.

9 P. Kwaśniak, *Charakter prawny miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego*, (w:) *Plan miejscowy w systemie zagospodarowania przestrzennego*, Warszawa 2011.

10 M. Gutowski, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w praktyce sądowej*, *Studia Prawnicze* 2022, nr 2 (226), s. 80.

Pogodzenie pozycji konstytucyjnej TK z sądowym stosowaniem konstytucji zwięźle wyjaśnił Sąd Najwyższy w wyroku z 25 lipca 2003 roku, w którym wskazał, że:

Odmowa zastosowania przepisu w sprawie ma takie znaczenie, że sąd, stwierdziwszy niekonstytucyjność danego przepisu uwzględni ten fakt przy orzekaniu o indywidualnym stosunku w rozpoznawanej sprawie, a jego pogląd nie jest wiążący dla innych sądów orzekających w analogicznych sprawach. To uprawnienie sądu nie uchybia kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, którego orzeczenie jest powszechnie obowiązujące i ostateczne (art. 188 pkt 1 Konstytucji RP)¹¹.

W art. 193 Konstytucji RP jedynie wspomniano o możliwości wystąpienia z pytaniem prawnym co do zgodności z nią przepisu prawa, co sugeruje, że jest to raczej uprawnienie sądu niż jego obowiązek¹².

Zdaniem glosatora skarżący mają prawo domagać się słusznego odszkodowania za wywłaszczenie planistyczne od gminy od chwili wejścia MPZP w życie – ukonstytuowanego uchwałą rady gminy, po upływie wymaganego *vacatio legis*. Konstytucyjna konstrukcja odszkodowania za wywłaszczenie nadaje się do bezpośredniego stosowania – w przypadku wystąpienia przesłanki (wywłaszczenia planistycznego) konkretyzuje się następnik (słuszne odszkodowanie), który nie może być uzależniany od dodatkowych warunków, bowiem w niniejszej sytuacji mamy do czynienia z jedną i wystarczającą przesłanką (wywłaszczenie przez MPZP).

Przepisy regulujące wywłaszczenie są stosowane w sposób dowolny przez organy gminy i zawłaszczenie nieruchomości prywatnych prawem kaduka na podstawie MPZP ma powszechny w Polsce charakter, a występujące stany faktyczne są legalizowane przez sądy, co potwierdza komentowany wyrok, współtworzący ugruntowaną praktykę orzecniczą. Gołosłowne są twierdzenia, że „tereny, których przeznaczenie plan miejscowy zmienia, mogą być wykorzystywane w sposób dotychczasowy do czasu ich zagospodarowania zgodnie z planem”: MPZP zmienia przeznaczenie – sposób korzystania z nieruchomości jest przez plan ograniczony do wskazanego w karcie terenu¹³; „zagospodarowanie zgodnie z planem” to efekt finalny obowiązywania planu, ale tereny objęte planem (tak w niniejszej sprawie) od chwili jego uchwalenia są publicznie dostępne, nawet jeśli na działkach „park” nie został jeszcze utworzony, a właściciel nie może korzystać z nieruchomości (nawet przed zagospodarowaniem zgodnym z planem zagospodarowania przestrzennego) w żaden sposób poza ten ustalony planem.

Na koniec należy odnieść się do twierdzeń WSA sformułowanych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, które są w sposób oczywisty sprzeczne z treścią normatywną uregulowanej w kodeksie cywilnym sukcesji syngularnej i uniwersalnej, a nie pozostają bez znaczenia dla rozstrzygnięcia podjętego przez NSA. Nie jest tak, że tylko nabywca pod tytułem ogólnym

11 Wyrok SN z 23 lipca 2003 r., V CK 47/02, LEX 157312.

12 Por. postanowienie NSA z 23 lipca 2010 r., I OZ 559/10, LEX 694365; wyrok SN z 29 lutego 2008 r., II CSK 463/07, LEX 463366; postanowienie SN z 18 marca 2010 r., IV KZ 8/10, LEX 843937; postanowienie SA w Białymstoku z 8 lutego 2011 r., II AKz 26/11 (niepubl.).

13 Szerzej na ten temat P. Daniel, *Naruszenie przepisów prawa własności jako źródło legitymacji do wniesienia skargi na miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego 2016, nr 3, s. 64–76.

wchodzi w pełnię praw i obowiązków związanych z własnością nieruchomości. W nauce wyróżnia się następujące podstawowe sposoby nabycia prawa podmiotowego – nabycie pochodne i pierwotne oraz nabycie pod tytułem szczególnym i ogólnym. Nabycie pochodne charakteryzuje się następstwem w prawo poprzednika w postaci przeniesienia prawa w drodze umowy albo dziedziczenia. Nabycie prawa pozbawione takiego następstwa jest nabyciem pierwotnym: przez sam upływ czasu (zasiedzenie, zawłaszczenie rzeczy ruchomych utraconych na skutek przemilczenia), przez jednostronne oświadczenie właściciela o wyzbyciu (zrzeczeniu) się własności albo przez ustawę (nacionalizacja) czy też przez decyzję administracyjną lub orzeczenie sądu (wywłaszczenie i konfiskata). Nabycie pod tytułem szczególnym, zwane sukcesją syngularną, dotyczy sytuacji, gdy przedmiotem nabycia jest określone prawo (np. przeniesienie własności jednej lub kilku nieruchomości) lub zbiór praw (np. sprzedaż zbioru bibliotecznego); w każdym z tych wypadków nabycie dotyczy indywidualnie oznaczonego przedmiotu prawa osobno (nieruchomości, każdej książki wchodzącej w skład zbioru). Nabycie pod tytułem ogólnym, zwane sukcesją uniwersalną, dotyczy wypadków przewidzianych w ustawie, gdy w wyniku konkretnego zdarzenia prawnego następuje przejście oznaczonego majątku i związanej z nim całej sytuacji prawnej (aktywów i pasywów) na określoną osobę¹⁴. Podział na sukcesję syngularną i uniwersalną, wynika jedynie z zakresu przedmiotowego – na nabycie indywidualnie oznaczonego przedmiotu prawa i oznaczonego majątku (ogółu praw i obowiązków przysługujących podmiotowi).

Zgodnie z maksymą *nemo plus iuris in alium transferre potest quam ipse habet* własność może przenieść tylko osoba uprawniona, tj. w wypadku nieruchomości jej właściciel. Własność jest prawem rzeczowym i jako prawo podmiotowe ma ono bezwzględny charakter, a więc jest skuteczne *erga omnes* – wobec wszystkich podmiotów podlegających danemu prawodawstwu, a obowiązująca konstrukcja prawa własności, jedynie, nie kształtuje tego prawa jako absolutnego, nieskończonego, tzw. *ius infinitum*, a zatem własność ma także swoje granice określone przez ustawy (w tym przez u.p.z.p. i akty prawa miejscowego), zasady współżycia społecznego oraz społeczno-gospodarcze przeznaczenie prawa¹⁵. Nabycie własności nieruchomości od poprzedniego właściciela ma charakter pochodny i charakteryzuje się stosunkiem następstwa prawnego pomiędzy dotychczasowym i nowym właścicielem (wstąpieniem w ogół praw i obowiązków przez nabywcę, związanych z określonym prawem) – nabywca ma „te same” i „takie same” prawa i obowiązki, jak zbywca.

Podsumowując należy podkreślić, że treść prawa własności nie jest uzależniona od rodzaju nabycia i bez znaczenia pozostaje, czy nabycie nieruchomości nastąpi przed czy po ustanowieniu MPZP – naruszenie istoty prawa własności przez pozbawienie prawa do wyłącznego korzystania z przedmiotu własności, w wyniku przeznaczenia prywatnej nieruchomości na teren dostępny dla publiczności, powinno skutkować w zaskarżonym zakresie nieważnością uchwały o miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, ponieważ jest obiektywnym naruszeniem porządku prawnego. Legalizowanie przez orzecznictwo sądowo-administracyjne, niezgodnych z podstawowymi zasadami państwa prawnego stanów

14 S. Rudnicki, *Nabywanie własności nieruchomości*, (w:) *Własność nieruchomości*, Warszawa 2012.

15 M. Balwicka-Szczyrba, (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. A. Sylwestrzak, Warszawa 2022, art. 140.

faktycznych, ukonstytuowanych miejscowymi planami zagospodarowania przestrzennego, absolutnie nie zasługuje na aprobatę. Niniejsza glosa może mieć zatem istotne znaczenie dla praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, jednak przede wszystkim powinna być impulsem dla samego ustawodawcy do zatrzymania się z namysłem nad instytucją wywłaszczenia planistycznego.

Bibliografia

- Balwicka-Szczyrba M., (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. A. Sylwestrzak, Warszawa 2022.
- Daniel P., *Naruszenie przepisów prawa własności jako źródło legitymacji do wniesienia skargi na miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego 2016, nr 3.
- Gdesz M., *Wywłaszczenie planistyczne*, Samorząd Terytorialny 2014, nr 4.
- Gutowski M., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w praktyce sądowej*, Studia Prawnicze 2022 nr 2 (226).
- Kurowska T., *Własność gruntowa a planowanie przestrzenne w dorobku naukowym Profesora Waleriana Pańki*, Studia Iuridica Agraria 2012, t. X.
- Kwaśniak P., *Plan miejscowy w systemie zagospodarowania przestrzennego*, Warszawa 2011.
- Jakimowicz W., *Władztwo planistyczne gminy – kompetencje, zadania, wolności*, Administracja – teoria, dydaktyka, praktyka 2012, nr 1.
- Pawłowski S., *Modyfikacje klasycznej koncepcji wywłaszczenia a gwarancje praw jednostki*, Poznań 2018.
- Rudnicki S., *Własność nieruchomości*, Warszawa 2012.
- Szewczyk M., *Ingerencja publicznoprawna w prawo własności jednostki w demokratycznym państwie prawa*, (w:) *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, red. J. Filipek, Bielsko-Biała 2003.
- Szewczyk M., Kruś M., Leoński Z., *Prawo zagospodarowania przestrzeni*, Warszawa 2019.
- Zoll F., *Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka z perspektywy polskiej*, Przegląd Sądowy 1998, nr 5.

CYTOWANIE

Krzysztof R. Woźniak, *Glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2025 roku, sygn. akt II OSK 2024/22*, Studia Administracyjne 1(23)/2026, 63–73, DOI: 10.18276/sa.2026.23-05.

Wojciech Bożek

Uniwersytet Szczeciński
wojciech.bozek@usz.edu.pl
ORCID: 0000-0002-3939-3759



Recenzja monografii Pawła Mańczyka, *Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2025, ss. 246

Monografia naukowa dra Pawła Mańczyka – *Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.* to obszerne, merytorycznie pogłębione i systemowo uporządkowane opracowanie poświęcone jednej z najważniejszych reform w obszarze lokalnych danin publicznych w ostatnich latach. Recenzowana publikacja stanowi interesującą i wysoce aktualną na polskim rynku wydawniczym monografię poświęconą gruntownej przebudowie systemu opodatkowania nieruchomości. Autor podejmuje w niej próbę całościowego ujęcia problematyki nowych, autonomicznych definicji „budynku” i „budowli”, co w świetle przeprowadzonej analizy badawczej składa się na próbę odpowiedzi na ambitne pytanie – czy nowelizacja utrzymała dotychczasowy zakres opodatkowania, czy też doszło do jego istotnej modyfikacji. Monografia dotyczy obszaru materialnego prawa podatkowego z uwzględnieniem bogatego orzecznictwa konstytucyjnego i administracyjnego. Przedmiot badań dra Pawła Mańczyka ma wysoką doniosłość normatywną i praktyczną, ponieważ dotyczy konstytucyjnych granic stanowienia prawa daninowego, relacji między prawem podatkowym a prawem budowlanym oraz stabilności dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Jak trafnie zauważa Autor we wstępie do prowadzonych rozważań¹, podatek od nieruchomości stanowi swoiste epicentrum konfliktów na styku fiskalizmu państwa i ochrony praw majątkowych obywateli, co czyni podjętą tematykę istotną z perspektywy dogmatyki prawa podatkowego.

Struktura monografii jest logiczna i odpowiada przyjętej hipotezie badawczej. Autor rozpoczyna od osadzenia reformy podatku od nieruchomości z 2025 roku w kontekście konstytucyjnym oraz przedstawienia jej genezy legislacyjnej, ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, które zakwestionowało wcześniejszy model definicyjny oparty na dynamicznym odesłaniu do prawa budowlanego. Ta część pracy pełni funkcję fundamentu analitycznego, gdyż pozwala zrozumieć *ratio legis* wprowadzenia

1 P. Mańczyk, *Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.*, Toruń 2025, s. 12.

autonomicznych definicji ustawowych oraz zamkniętego katalogu budowli. Autor trafnie wykazuje, że reforma nie stanowiła wyłącznie technicznego dostosowania przepisów do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 roku (SK 14/21²), który stał się bezpośrednim katalizatorem zmian ustawodawczych, lecz była świadomą próbą przebudowy „architektury” definicyjnej podatku. Rozważania czynione w tym rozdziale prowadziły do ustalenia, że:

Analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego od wyroku w sprawie P 33/09, przez rozstrzygnięcie w sprawie SK 48/15, aż po wyrok SK 14/21 pozwoliła uchwycić konsekwentną linię argumentacyjną Trybunału, która akcentowała konieczność jednoznacznego określenia przedmiotu opodatkowania oraz zakaz rozszerzającej wykładni odesłań do innych gałęzi prawa³.

Trybunał Konstytucyjny z biegiem lat wykreował tym samym restrykcyjny standard określoności prawa daninowego, który ostatecznie wymusił na ustawodawcy zrezygnowanie z niedookreślonych pojęć prawa budowlanego. Wątek ten stanowi znakomite studium relacji międzygałęziowych w prawie publicznym.

W kolejnych rozdziałach monografii (w różnym, ale podyktowanym metodologicznymi założeniami stopniu) skoncentrowano analizę na nowych definicjach budynku i budowli. Autor szczegółowo rekonstruuje przesłanki kwalifikacyjne, takie jak trwałe związanie z gruntem, wzniesienie obiektu w wyniku robót budowlanych, wyodrębnienie części budowlanych urządzeń technicznych oraz relacje funkcjonalne między elementami składowymi obiektu a jego otoczeniem. Szczególnie wartościowa jest systemowa interpretacja tych pojęć w powiązaniu z zamkniętym katalogiem budowli, który – mimo swojej formalnej enumeratywności – nie eliminuje sporów interpretacyjnych, lecz przenosi je na poziom wykładni technicznej i funkcjonalnej. Autor trafnie zauważa, że katalog ten wymaga każdorazowej subsumcji opartej na analizie cech konstrukcyjnych i przeznaczenia obiektu. Z uznaniem należy odnotować wnikliwą egzegezę nowatorskiego rozwiązania ustawowego polegającego na wyłączeniu z kategorii budynków obiektów o charakterze pojemnościowym. Doktor Paweł Mańczyk precyzyjnie wskazuje, że to właśnie w tym obszarze ujawnia się jedno z najważniejszych „przesunięć” profiskalnych nowelizacji, bezpośrednio uderzające w podmioty z branży rolniczej i przemysłowej.

Ważne miejsce w strukturze pracy zajmuje rozdział poświęcony kwalifikacji szczególnych kategorii obiektów, w tym obiektów kontenerowych, instalacji technicznych, mikroinstalacji fotowoltaicznych, infrastruktury sieciowej oraz elementów infrastruktury mieszkaniowej. W tej części monografii Autor w sposób swobodny, a zarazem analitycznie precyzyjny, porusza się po trudnych zagadnieniach dotyczących m.in. interpretacji kryterium „trwałego związania z gruntem”. Analiza obiektów kontenerowych pokazuje, że nowe regulacje prowadzą do realnego zawężenia zakresu opodatkowania w sytuacjach, w których brakuje konstrukcyjnego i funkcjonalnego związania z podłożem. W odniesieniu zaś do mikroinstalacji technicznych Paweł Mańczyk przekonująco wykazuje, że ich kwalifikacja zależy od stopnia integracji z budynkiem oraz od tego, czy stanowią one element instalacyjny,

2 Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

3 P. Mańczyk, *Podatek...*, dz. cyt., s. 230.

czy odrębną budowlę w rozumieniu katalogu ustawowego. Na szczególną uwagę zasługuje również niezwykle trafna analiza problematyki opodatkowania części mieszkalnych budynków, w tym wielostanowiskowych garaży podziemnych. Autor, badając art. 1a ust. 2c ustawy z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2025 poz. 707 ze zm., dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), bezbłędnie identyfikuje napięcia pojawiające się na styku faktycznego wykorzystania przestrzeni a jej formalnej kwalifikacji w ewidencji gruntów i budynków, co stanowi cenny wkład w dyskusję nad realizacją konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Cenne są rozważania dotyczące, jak to określa Autor, „silnych narzędzi polityki lokalnej”, jakimi są albo były preferencje podatkowe. Dopełnieniem rozważań materialnoprawnych jest wnikliwe omówienie zmian o charakterze proceduralno-ewidencyjnym. Ujęcie to dowodzi kompleksowego podejścia Autora do znowelizowanej materii.

Ważnym elementem pracy jest także analiza pierwszych interpretacji indywidualnych wydanych po wejściu w życie reformy. Doktor Paweł Mańczyk wykorzystuje je jako materiał empiryczny pozwalający zidentyfikować wczesne tendencje wykładnicze. W tym zakresie dostrzegalne są dwa przeciwstawne kierunki interpretacyjne – z jednej strony wykładnia ograniczająca zakres opodatkowania, zwłaszcza w odniesieniu do obiektów kontenerowych i infrastruktury mieszkaniowej służącej wyłącznie zaspokajaniu potrzeb bytowych, z drugiej – tendencja profiskalna w segmentach infrastruktury przesyłowej, portowej oraz mienia komunalnego. Autor trafnie wskazuje, że praktyka interpretacyjna w wielu przypadkach koncentruje się na szerokim rozumieniu przesłanek „związania z działalnością gospodarczą” oraz „bezpośredniości” i „niezbędności” urządzeń względem budowli macierzystej. Wykorzystanie tych adekwatnie nowych rozstrzygnięć administracyjnych czyni z recenzowanej monografii swoiste laboratorium stosowania prawa, pozwalając czytelnikowi na weryfikację teoretycznych założeń ustawodawcy z rygorystyczną praktyką.

Na poziomie metodologicznym monografia oparta jest na klasycznej metodzie dogmatyczno-prawnej, uzupełnionej analizą orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, a także badaniem źródeł interpretacyjnych. Taki model badawczy należy ocenić jako adekwatny i konsekwentnie realizowany przez dra Pawła Mańczyka, który nie ogranicza się do literalnej wykładni przepisów, lecz rekonstruuje ich znaczenie w kontekście systemowym oraz funkcjonalnym. Szczególnie wartościowe jest zastosowanie sekwencyjnego modelu wykładni, w którym kwalifikacja elementu jako części budynku stanowi etap pierwszorzędny, a dopiero w razie negatywnego wyniku przechodzi się do analizy możliwości zakwalifikowania go jako budowli z katalogu ustawowego. Taka dyscyplina metodologiczna, łącząca klasyczną dogmatykę z empirycznym badaniem źródeł stosowania prawa w praktyce (*law in action*), zasługuje na najwyższe uznanie.

Wartością monografii jest jej wyraźny walor systemowy, ponieważ osadza analizę nowych regulacji w szerszym kontekście konstrukcji podatku od nieruchomości jako daniny o charakterze powierzchniowym, funkcjonującej w ramach utrzymanego modelu preferencyjnego traktowania segmentu mieszkaniowego. Autor trafnie wskazuje, że reforma nie zmieniła fundamentalnego paradygmatu podatku, lecz dokonała redystrybucji obciążeń w obrębie istniejącej struktury przez doprecyzowanie definicji i uszczelnienie granic pojęciowych.

W tym sensie zmiany mają charakter porządkujący, lecz jednocześnie wywołują realne skutki fiskalne w wybranych obszarach gospodarki, zwłaszcza infrastruktury technicznej i przemysłowej. Autor nie ucieka również od krytycznej refleksji nad całościowym modelem opodatkowania majątku w Polsce, zauważając, że punktowe poprawianie wadliwych definicji stanowi jedynie odroczenie w czasie koniecznej, głębszej systemowej debaty, chociażby nad koncepcją podatku katastralnego czy mechanizmami opartymi na dostępności usług.

Ograniczenia badań prowadzonych przez Autora wynikają przede wszystkim z relatywnie krótkiego okresu obowiązywania reformy, co wpływało na możliwość przeprowadzenia pogłębionych analiz empirycznych opartych na ustabilizowanej praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych oraz danych statystycznych dotyczących wpływów podatkowych w tym obszarze. Można dlatego postulować rozszerzenie badań w przyszłości o element analizy ekonomicznej skutków reformy w ujęciu ilościowym oraz porównanie przyjętych rozwiązań z konstrukcjami podatków majątkowych funkcjonującymi w innych państwach. Wskazane uwagi mają jednak charakter rozwojowy i nie podważają wysokiej wartości merytorycznej monografii, która dotyczy zmian obowiązujących, które w sposób zasadniczy przekształciły konstrukcję definicyjną podatku od nieruchomości, w szczególności poprzez wprowadzenie autonomicznych definicji budynku i budowli, zamkniętego katalogu budowli, doprecyzowanie zakresu zwolnień podatkowych oraz modyfikację instrumentów proceduralnych związanych z poborem opłat lokalnych. Należy wręcz podkreślić, że podjęcie trudu badawczego w tak wczesnej fazie obowiązywania przepisów jest dowodem naukowej odwagi Autora, która zaowocowała publikacją o niezwykle wysokim walorze poznawczym.

Reasumując, monografia dra Pawła Mańczyka to dojrzałe, systemowo spójne i metodologicznie poprawne opracowanie naukowe, które w ważnym zakresie porządkuje i interpretuje nowe regulacje dotyczące podatku od nieruchomości po reformie z 2025 roku. Zastosowana metodologia, klarowna struktura wyводу, bogata analiza normatywna oraz wykorzystanie materiału empirycznego przesądzają o wysokiej wartości publikacji. Monografia ta stanowi w mojej ocenie pozycję cenną nie tylko dla przedstawicieli nauki prawa finansowego, lecz również, a może przede wszystkim, dla sędziów sądów administracyjnych, radców prawnych, doradców podatkowych oraz pracowników jednostek samorządu terytorialnego.

Bibliografia

Mańczyk P., *Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.*, Toruń 2025.
Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

CYTOWANIE

Wojciech Bożek, *Recenzja monografii Pawła Mańczyka, Podatek od nieruchomości po reformie z 2025 r.*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2025, ss. 246, *Studia Administracyjne* 1(23)/2026, 75–78, DOI: 10.18276/sa.2026.23-06.

Małgorzata Ofiarska

Uniwersytet Szczeciński
malgorzata.ofiarska@usz.edu.pl
ORCID: 0000-0001-5311-0201



Sprawozdanie z seminarium naukowego „Wybrane problemy związane z udzielaniem i otrzymywaniem dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego”

Dotacja celowa to jedna z podstawowych form prawnych dokonywania wydatków budżetowych. Jednostka samorządu terytorialnego (j.s.t.) może w tym kontekście występować zarówno jako podmiot udzielający dotacji z własnego budżetu, jak i ją otrzymujący (beneficjent) z budżetu państwa w celu dofinansowania kosztów realizowanych zadań publicznych. W art. 167 ust. 2 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku gwarantuje się wszystkim j.s.t. prawo do otrzymywania dotacji celowych z budżetu państwa, które można kwalifikować jako instrument finansowo-prawny wykorzystywany do równoważenia budżetów tych jednostek. W art. 9 ust. 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego zastrzeżono, aby subwencje, o ile to możliwe, nie były przeznaczane na finansowanie specyficznych projektów. W Polsce takie zastrzeżenie odnoszone jest do dotacji.

Zasady udzielania dotacji j.s.t. lub przez takie jednostki uregulowano w kilkunastu ustawach, m.in. w ustawie z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, ustawie z 1 października 2024 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ustawie z 25 października 1991 roku o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, ustawie z 9 listopada 2000 roku o repatriacji, ustawie z 23 lipca 2003 roku o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, ustawie z 28 lipca 2005 roku o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych. W procedurę udzielania dotacji przez j.s.t. zaangażowane są organy tych jednostek na etapie planowania, uchwalania i wykonywania własnych budżetów. Proces wnioskowania o dotacje celowe z budżetu państwa zdominowany jest przez organy wykonawcze tych jednostek oraz ich skarbników. Problematyka dotacji celowych jest ważna w kontekście gospodarki budżetowej j.s.t. i podmiotów odpowiedzialnych za jej prawidłową realizację.

Z inicjatywy dr hab. Małgorzaty Ofiarskiej, prof. USZ oraz prof. dra hab. Zbigniewa Ofiarskiego zorganizowano 9 czerwca 2025 roku na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, w formie hybrydowej, seminarium naukowe „Wybrane problemy związane z udzielaniem i otrzymywaniem dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego”.

Intencją organizatorów jednodniowego seminarium naukowego była prezentacja wybranych problemów dotyczących przekazywania dotacji celowych dla j.s.t. z budżetu państwa oraz udzielania takich dotacji z budżetu j.s.t. Poszczególne zagadnienia przedstawiono z uwzględnieniem kwestii ustrojowych samorządu terytorialnego oraz regulacji finansowo-prawnych, w tym dotyczących deliktów finansowych i odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez donatorów i beneficjentów dotacji celowych. Uzasadnieniem do przyjęcia szerokiego zakresu tej problematyki było kompleksowe i wszechstronne przedstawienie materialnoprawnych i proceduralnych regulacji związanych z udzielaniem, wykorzystaniem i odpowiedzialnością za prawidłowe wydatkowanie oraz rozliczenie dotacji celowych w j.s.t. Analiza i ocena obowiązujących regulacji prawnych była niezbędna z uwagi na wejście w życie od 1 października 2024 roku nowej ustawy o dochodach j.s.t.

W seminarium naukowym w charakterze prelegentów wystąpili: dr Krzysztof Czarnecki (Państwowa Akademia Nauk Stosowanych we Włocławku); dr Paweł Lenio (Uniwersytet Wrocławski); dr Małgorzata Cilak (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu); dr Kamil Krauschar (Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie); dr hab. Wojciech Bożek, prof. US (Uniwersytet Szczeciński, Dyrektor Centrum Analiz Prawnych Uniwersytetu Szczecińskiego). W dyskusji, oprócz prelegentów, uczestniczyli: prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński), dr hab. Ewa Kowalewska, prof. US (Uniwersytet Szczeciński), mgr Bartosz Namieciński (Uniwersytet Szczeciński), dr Dawid Czesyk (Uniwersytet Szczeciński). W seminarium uczestniczyli także studenci III, IV i V roku stacjonarnych studiów prawnych. Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski po oficjalnym otwarciu seminarium jako moderator zaprosił do zabrania głosu dra Krzysztofa Czarneckiego, który przedstawił referat dotyczący „Zasad udzielania dotacji budżetowych na zadania z zakresu ochrony ludności i obrony cywilnej w świetle przepisów ustawy z 5 grudnia 2024 roku”. Prelegent wskazał, że j.s.t. odgrywa dualną rolę w świetle przepisów tej ustawy będąc jednocześnie beneficjentami dotacji przekazywanych z budżetu państwa oraz udzielającymi takich dotacji innym podmiotom. Podkreślił, że ustawa z 5 grudnia 2024 roku kompleksowo reguluje kwestie związane z obronnością, ochroną ludności i obroną cywilną, a w latach poprzednich unormowania w tym obszarze były fragmentaryczne i rozproszone w różnych aktach prawnych. Dr K. Czarnecki uwagę skupił na regulacjach materialnoprawnych i proceduralnych wprost odnoszących się do możliwości dofinansowania, w formie dotacji, zadań j.s.t. z zakresu ochrony ludności i obrony cywilnej, wyjaśniając w pierwszej kolejności sposób rozumienia tych ustawowych wyrażen. Zaakcentował, że udzielanie dotacji wskazanych w ustawie z 5 grudnia 2024 roku powinno następować z uwzględnieniem postanowień odrębnych ustaw, w szczególności ustawy o finansach publicznych, ustawy o dochodach j.s.t., ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz ustawy o zamówieniach publicznych. Wyodrębnił w związku z tym dotacje udzielane na dofinansowanie zadań własnych j.s.t. oraz zadań im zleconych z zakresu administracji rządowej. Prelegent ocenił, że sposób zredagowania przepisów ustawy z 5 grudnia 2024 roku pozwala na stwierdzenie o obligatoryjnym, a nie fakultatywnym charakterze takich dotacji. Kwoty dotacji powinny w pełni pokrywać koszty realizacji zadania własnego lub zleconego. Dotacje przekazywane z budżetu j.s.t. dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych

mają charakter fakultatywny i są przeznaczone na dofinansowanie zadań polegających na przystosowaniu określonych obiektów budowlanych dla potrzeb ochrony ludności.

W toku dyskusji prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski zapytał prelegenta czy dotacje są przeznaczone na realizację zadań na wypadek przyszłej wojny, czy również przygotowania się do ewentualnych klęsk żywiołowych? Z kolei dr hab. Wojciech Bożek, prof. US odniósł się do problemu braku adekwatności środków otrzymywanych przez j.s.t. w formie dotacji w relacji do kosztów wykonywania zadań z zakresu ochrony ludności i obrony cywilnej. Dr K. Czarnecki wskazał, że istnieje możliwość dodatkowego dofinansowania pewnych zadań z celowych rezerw budżetowych. Zwrócił również uwagę na opóźnienia w przekazywaniu kolejnych transz dotacji z budżetu państwa, które negatywnie wpływają na wspomnianą adekwatność.

Kolejny prelegent dr Paweł Lenio zaprezentował referat nt. dotacji dla podmiotów leczniczych jako wydatków z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wprowadzając do tej problematyki, zaznaczył, że wydatki z budżetów j.s.t. na ochronę zdrowia są poważnym dla nich obciążeniem (w samorządzie województwa stanowią ok. 11,3% rocznie, a w powiatach ok. 6,5%). Podkreślił, że obok dotacji budżetowych ważne jest także bezpośrednie finansowanie podmiotów leczniczych przez j.s.t. na podstawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dr P. Lenio ocenił, że bez względu na formę organizacyjno-prawną podmiotu leczniczego możliwe jest jego dotowanie z budżetu j.s.t. Uprawnionymi do otrzymania dotacji mogą być wykonujący działalność leczniczą: przedsiębiorcy, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jednostki budżetowe, jednostki wojskowe, fundacje, stowarzyszenia, kościelne osoby prawne. W praktyce dotacje są przekazywane głównie podmiotom leczniczym, dla których j.s.t. są organami prowadzącymi. Katalog zadań, które mogą być dotowane jest obszerny i obejmuje: programy polityki zdrowotnej, zakup sprzętu medycznego, inwestycje, remonty. W każdym przypadku wydatek ponoszony z budżetu j.s.t. musi być – zdaniem prelegenta – związany co najmniej pośrednio z działalnością leczniczą beneficjenta dotacji. Dr P. Lenio omówił także problem opiniowania celowości inwestycji dotowanych w podmiotach leczniczych (w zależności od ich wartości odpowiednio przez wojewodę lub ministra właściwego ds. zdrowia). Odnosił się także do sposobu kwalifikacji przez ministra ds. zdrowia charakteru dotacji na zadania wykonywane przez podmioty lecznicze. Krytycznie ocenił ich kwalifikowanie do kategorii dotacji podmiotowych uznając, że mają one wyraźne cechy dotacji celowych.

Po zakończeniu wystąpienia prelegenta, w toku dyskusji dr Kamil Krauschar zwrócił uwagę na problem udzielania pożyczek przez j.s.t. dla podmiotów leczniczych. Z końcem roku budżetowego pożyczki są umarzane i *de facto* zostają przekształcone w dotacje. Z kolei mgr Bartosz Namieciński wskazał na próby wyznaczania przez organ stanowiący j.s.t. ogólnego kierunku działalności organu wykonawczego i wywierania w ten sposób presji w celu wspierania określonych podmiotów leczniczych lub przedmiotowo wskazanych świadczeń zdrowotnych.

Dr Małgorzata Cilak zaprezentowała problem „Dotacji udzielanych z budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej”. Przywołując postanowienia Konstytucji RP, wskazała, że j.s.t. mogą być na podstawie

ustawy zlecone zadania, jeżeli potrzeba ich realizacji wynika z uzasadnionych potrzeb państwa. Samorząd terytorialny powinien być wyposażony w odpowiednie źródła dochodów wystarczające do prawidłowej realizacji tych zadań. Ustawowo określony standard ten odnoszony jest do dotacji celowej przekazywanej z budżetu państwa na wykonanie zadania zleconego. Prelegentka zaznaczyła, że konstytucyjne i ustawowe gwarancje zapewnienia j.s.t. adekwatnego udziału w dochodach publicznych, koniecznych do prawidłowego wykonywania zadań (własnych i zleconych) w praktyce są trudne do wyegzekwowania. Jej zdaniem ważne jest zachowanie transparentności procedur dotyczących ustalania i przekazywania dotacji celowych na zadania zlecone. Nie do końca sprawdza się reguła ustawowa, według której kwota dotacji celowej powinna być ustalona w takiej wysokości, jakby dane zadanie finansowano bezpośrednio z budżetu państwa. Nie każde bowiem zadanie zlecone j.s.t. jest lub było również finansowane wprost z budżetu państwa. Określonym rozwiązaniem tego problemu może być ustalanie w odrębnych ustawach procentowych lub kwotowych wielkości dotacji celowej w relacji do przewidywanych kosztów realizacji zadania zleconego. W tym zakresie prelegentka przedstawiła kilka przykładów takich rozwiązań przyjętych w ustawach o: pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, repatriacji, Karcie Dużej Rodziny. Nawet w takich przypadkach dotacja celowa może okazać się jednak niewystarczająca, a wykonywania zadania zleconego nie można zaprzestać. Pojawia się problem angażowania środków własnych j.s.t. w proces realizacji zadania zleconego i niebezpieczeństwo ograniczenia środków na zadania własne.

Wystąpienie dra Kamila Krauschara dotyczyło „Istoty ochrony środków publicznych przekazywanych w formie dotacji oraz granic odpowiedzialności za delikt finansowy osób spoza sektora finansów publicznych w kontekście adekwatności wymiaru kary”. Prelegent przedstawił genezę regulacji odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, poczynwszy od fragmentarycznych unormowań w ustawach o prawie budżetowym, aż do kompleksowego jej ujęcia w odrębnej ustawie. Następnie odniósł się do problemu znacznej liczby (ponad 150) deliktów finansowych polegających na naruszeniu zasad i trybu udzielania, przekazania lub rozliczania dotacji. Przypadki takie dotyczyły m.in. dotowania zadań z zakresu: ochrony środowiska, ochrony zabytków, ochrony przeciwpożarowej oraz dofinansowania klubów sportowych. Wskazywał na takie wydatki finansowane z dotacji, które pozornie były związane z ww. zadaniami i obejmowały często zakup dóbr o charakterze konsumpcyjnym lub nawet luksusowym. Krytycznie ocenił stosowanie przez komisje orzekające zbyt niskich kar dyscyplinarnych, głównie w postaci upomnień. Sformułował postulat o konieczności zaostrzenia tych kar i wymierzania przede wszystkim kar pieniężnych, jako bardziej dolegliwych w aspekcie materialnym.

W ramach dyskusji nad problemem adekwatności kary za delikt finansowy dr hab. Wojciech Bożek, prof. US zwrócił uwagę na wieloletnie badania statystyczne, z których jednoznacznie wynika, że komisje orzekające są zbyt pobłażliwe nawet w przypadkach poważnych naruszeń dyscypliny finansów publicznych. Kary nagany lub pieniężne orzekane są bardzo rzadko. Odnosząc się do tej uwagi, dr Kamil Krauschar podkreślił konieczność precyzyjnego unormowania określenia „znacznej szkodliwości czynu” dla finansów publicznych i ograniczenia w ten sposób dużej swobody orzekania przez komisje.

Referat przedstawiony przez dra hab. Wojciecha Bożka, prof. US dotyczył „Ram podmiotowych i przedmiotowych odpowiedzialności z art. 8 i 9 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych”. W swojej prezentacji prelegent przedstawił dane statystyczne będące efektem szczegółowej analizy rozstrzygnięć komisji orzekających w pierwszej i drugiej instancji. Podkreślił, że dobrem chronionym jest ład prawny systemu finansów publicznych, kluczowym kryterium oceny działania podmiotów sektora finansów publicznych jest utrzymanie tego ładu. Inne wartości podlegające ochronie to przede wszystkim bezpieczeństwo i stabilność sektora finansów publicznych. Odpowiedzialność za ochronę tych wartości ma charakter hybrydowy, ponieważ ma cechy właściwe dla odpowiedzialności administracyjnej i karnej. W odniesieniu do dotacji jako formy dystrybucji środków budżetowych, zasady tej odpowiedzialności znajdują szerokie zastosowanie w różnych obszarach wyznaczanych w związku z dofinansowaniem realizacji zadań, np. w rolnictwie, komunikacji, transporcie, opiece zdrowotnej. Prelegent zidentyfikował funkcje realizowane przez ustalone reguły odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Za wiodącą uznał funkcję prewencyjną, a dopiero w dalszej kolejności wskazał na funkcję represyjną oraz edukacyjną. Odnosił się także do problemu zwrotów niedookreślonych użytych w treści przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, np. „stopnia szkodliwości czynu”. Katalogując delikty finansowe pod względem częstotliwości ich występowania w orzecznictwie komisji wskazał, że dominują takie, które związane są z inwentaryzacją i sprawozdawczością budżetową oraz z zamówieniami publicznymi.

W toku dyskusji dotyczącej problematyki przedstawionej w referatach dra Kamila Krauschara oraz dra hab. Wojciecha Bożka, prof. US wypowiadali się zarówno sami referenci, jak i uczestniczący w seminarium pracownicy Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego: prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski, dr hab. Ewa Kowalewska, prof. US, dr Dawid Czeszyk, mgr Bartosz Namieciński. Wieloaspektowe wypowiedzi dotyczyły: adekwatności kary za delikty finansowe, kryteriów miarkowania kar dyscyplinarnych, dochodzenia odszkodowań od sprawców naruszeń dyscypliny finansów publicznych, kosztów postępowań dyscyplinarnych, metod kalkulowania kwot dotacji, oprocentowania środków z tytułu dotacji przechowywanych na rachunkach bankowych. Po zakończeniu dyskusji organizatorzy seminarium naukowego podziękowali wszystkim jego uczestnikom. Szczególne słowa podziękowania skierowano do prelegentów, którzy podjęli wysiłek przygotowania bardzo interesujących referatów inspirujących do wielowątkowej dyskusji o doniosłych problemach związanych z udzielaniem i wykorzystywaniem dotacji budżetowych. Wyrażono nadzieję kontynuowania takich spotkań naukowych w kolejnych latach.

CYTOWANIE

Małgorzata Ofiarska, *Sprawozdanie z seminarium naukowego „Wybrane problemy związane z udzielaniem i otrzymywaniem dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego”*, *Studia Administracyjne* 1(23)/2026, 79–83, DOI: 10.18276/sa.2026.23-07.

