

**Wojewódzki Sąd Administracyjny  
w Szczecinie**

**INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI  
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU  
ADMINISTRACYJNEGO W SZCZECINIE  
w ROKU 2015**

Szczecin - styczeń 2016 r.

## WPROWADZENIE

Rok 2015 był kolejnym rokiem działalności Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w którym Sąd funkcjonował w strukturze dwóch wydziałów orzeczniczych oraz Wydziału Informacji Sądowej i oddziałów: finansowo-budżetowego, spraw ogólnych i osobowych oraz administracyjno-gospodarczego.

Funkcję Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie pełnił sędzia NSA Grzegorz Jankowski, łącząc jednocześnie obowiązki Przewodniczącego Wydziału Informacji Sądowej.

Stanowisko Wiceprezesa i Przewodniczącej Wydziału I pełniła sędzia WSA Alicja Polańska, natomiast funkcję Przewodniczącego Wydziału II pełnił sędzia WSA Arkadiusz Windak.

Działalność orzeczniczą od 1 stycznia 2015 r. Sąd rozpoczął z obsadą 20 sędziów, w tym jeden sędzia orzekający w ramach delegacji z WSA w Warszawie.

Z dniem 1 listopada 2015 r. Prezes NSA prof. Roman Hauser przeniósł sędziego WSA Panią Patrycję Joannę Suwaj z WSA w Warszawie do WSA w Szczecinie.

W wyniku zakończonych dwóch procedur wyłonienia kandydata na wolne stanowisko sędziowskie (obwieszczenia Prezesa NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., M.P. poz. 44 i obwieszczenia Prezesa NSA z dnia 4 marca 2013 r., M.P. poz. 152) podjęli obowiązki sędziowie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie Pan Bolesław Stachura i Pani Katarzyna Sokołowska.

Na koniec okresu sprawozdawczego orzekało 22 sędziów.

W roku 2015 w WSA w Szczecinie orzekało 4 referendarzy, pracowało 12 asystentów sędziów oraz 42 pracowników administracyjnych i obsługi.

## I. WPŁYW SKARG I WYNIKI POSTĘPOWANIA SĄDOWEGO

### 1. Wpływ skarg i sposób ich załatwienia

Z poprzedniego okresu w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Szczecinie do rozpoznania pozostały ogółem 1326 sprawy, w tym 1275 spraw ze skarg na akty i czynności administracyjne (oznaczone symbolem SA), 51 skarg na bezczynność i przewlekłość organów administracyjnych (oznaczone symbolem SAB) oraz 3 wnioski (oznaczone symbolem SO).

**W roku 2015 wpłynęło ogółem 3174 sprawy**, w tym 2976 skarg na akty i czynności administracyjne, 180 skarg na bezczynność i przewlekłość organów administracyjnych oraz 18 wniosków. W porównaniu do roku 2014 ogólny wpływ spraw zwiększył się o 65 sprawy. Średni miesięczny wpływ skarg w 2015 roku wyniósł 263 skarg, a w 2014 roku 260.

Najwięcej skarg wniosły osoby fizyczne – 2136. Osoby prawne wniosły 948 skarg. W 42 sprawach skarżącymi były organizacje społeczne. Prokurator, jako strona skarżąca wystąpił w 34 sprawach. Nie odnotowano wpływu skarg Rzecznika Praw Obywatelskich.

#### **Załatwionych zostało ogółem 3477 sprawy w tym:**

- 3271 skarg na akty i czynności, z których 870 (26,6%) uwzględniono, 1572 (48%) oddalono, 707 (21,6%) załatwiono w inny sposób
- 206 skarg na bezczynność i przewlekłość organów, z których 36 (17,5%) uwzględniono, 71 (34,5%) oddalono, 89 (43,2%) załatwiono w inny sposób.

Na następny okres sprawozdawczy pozostało 1005 spraw niezadowolonych. Dla porównania na koniec 2014 roku pozostałość wynosiła 1326 spraw. Tak, więc ilość spraw niezadowolonych została zmniejszona o 321 spraw.

Poniższa tabela szczegółowo przedstawia wpływ i załatwienia w poszczególnych wydziałach:

|  | Wydział I |     | Wydział II |     | Razem |
|--|-----------|-----|------------|-----|-------|
|  | SA        | SAB | SA         | SAB |       |
| <b>Pozostało z poprzedniego okresu</b> | 631       | 6   | 644        | 45  | 1326  |
| <b>Wpływ</b>                           | 1443      | 21  | 1533       | 159 | 3156  |
| <b>Załatwienia</b>                     | 1700      | 25  | 1571       | 181 | 3477  |
| <b>Pozostało na następny okres</b>     | 374       | 2   | 606        | 23  | 1005  |

Udział określonych podmiotów w sprawach rozstrzygniętych w okresie sprawozdawczym odpowiednio w Wydziale I i II :

- pełnomocników organów administracji publicznej - 1248 (912 + 336),
- adwokatów, jako pełnomocników skarżących i uczestników postępowania - 303 (131 + 172),
- radców prawnych, jako pełnomocników skarżących i uczestników postępowania - 517 (314 + 203),
- doradców podatkowych - 231 (231 + 0)
- prokuratorów - 70 (4 + 66).

## 2. Postępowanie mediacyjne i uproszczone

Nie rozpoznano żadnej sprawy w postępowaniu mediacyjnym.

W 2015 roku w trybie uproszczonym rozpoznano łącznie 95 spraw. W trybie tym w 17 sprawach uwzględniono skargę, a w 75 sprawach skarga została oddalona. Trzy sprawy załatwiono w inny sposób.

## 3. Skargi kasacyjne.

W 2015 roku, od orzeczeń WSA w Szczecinie wpłynęło 854 skarg kasacyjnych, z czego 113 skarg kasacyjnych odrzucono. 780 skarg kasacyjnych przekazano do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W odniesieniu do załatwionych 3493 (1726+1767) skarg w 2015 roku zaskarżalność stanowiła 24,4%. W poszczególnych Wydziałach zaskarżalność kształtowała się następująco:

- w Wydziale I – 31,6%
- w Wydziale II – 17,4%

Z ogólnej liczby 780 skarg kasacyjnych od orzeczeń WSA w Szczecinie, jakie wpłynęły do Naczelnego Sądu Administracyjnego w 2015 - 351 skarg oddalono, 107 skarg uwzględniono, 51 załatwiono w inny sposób.

Wpływ i załatwienia skarg kasacyjnych w 2015 r. w poszczególnych wydziałach:

|                   | Ilość skarg kasacyjnych wniesionych w 2015 r. | Ilość skarg kasacyjnych odrzuconych przez WSA | Ilość skarg przekazanych do NSA | Ilość skarg kasacyjnych oddalonych przez NSA | Ilość skarg kasacyjnych uwzględnionych przez NSA | Ilość skarg kasacyjnych załatwionych w inny sposób przez NSA |
|-------------------|---|---|---------------------------------|--|--|--|
| <b>Wydział I</b>  | 546   | 85  | 525                             | 218  | 77   | 51   |
| <b>Wydział II</b> | 308   | 28  | 255                             | 133  | 30   | 0  |
| <b>Razem</b>      | 854   | 113   | 780                             | 351  | 107  | 51   |

#### 4. Grzywny

W 2015 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie na podstawie art. 55 § 1, art. 112, art. 149 § 2 i art. 154 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – wymierzył grzywnę w 22 sprawach.

- W trybie **art. 55 § 1 p.p.s.a.**, na ogólną liczbę 11 wniosków, grzywnę wymierzono w 7 sprawach, 4 sprawy załatwiono w inny sposób
- W trybie **art. 112 p.p.s.a.** wpłynęły 2 wnioski, oba rozpoznane zostały przez wymierzenie grzywny
- W trybie **art. 149 § 2 p.p.s.a.**, na 22 wnioski, jakie wpłynęły w 2015 r. o wymierzenie grzywny, w 9 sprawach wymierzono grzywnę, w 29 wniosków oddalono, w inny sposób załatwiono 10 spraw.
- W trybie **art. 154 § 1 p.p.s.a.** wpłynęło 10 skarg, grzywnę wymierzono w 2 sprawach, w 2 oddalono wniosków, a 9 spraw załatwiono w inny sposób.

W okresie sprawozdawczym nie wysłano na podstawie art. 155 § 1 i 2 p.p.s.a. postanowień sygnalizacyjnych do organu.

#### 5. Prawo pomocy

W okresie sprawozdawczym wpłynęło 479 wniosków o przyznanie prawa pomocy (odpowiednio w Wydziale I – 283 i II - 196).

Rozpatrzono łącznie 510 wniosków, przyznając prawo pomocy w całości w 173 sprawach (109+64), przyznając prawo pomocy w części w 82 sprawach (30+52), odmówiono przyznania prawa pomocy w 199 sprawach (114+85), w 43 sprawach wniosków pozostawiono bez rozpoznania (22+21), a 13 spraw załatwiono w inny sposób.

Wydatki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na opłacenie pomocy prawnej w roku sprawozdawczym świadczonej przez adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych wyniosła 45 964,84 zł

W roku 2014 wydatki te wynosiły 57 067,26 zł, a w 2013 roku 38 614,12 zł.

Na koniec okresu sprawozdawczego w WSA w Szczecinie zostało niezakończonych 13 spraw, w których od pierwszej rejestracji upłynęło powyżej 12 miesięcy do 24 miesięcy oraz 11 spraw, w których od ich pierwszej rejestracji upłynęło ponad 2 lata, powyżej 3 lat pozostało do załatwienia 8 spraw.

We wszystkich tych sprawach są podejmowane czynności na bieżąco. W większości spraw zostały wyznaczone terminy przypadające na kolejny okres sprawozdawczy.

## **II. WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA**

### **Sprawy z zakresu budownictwa (601)**

#### **Inne sprawy o symbolu podstawowym 6019**

W sprawach z zakresu budownictwa, nadzoru architektoniczno-budowlanego i specjalistycznego oraz ochrony przeciwpożarowej, o symbolu 601, łącznie w 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wydał 171 wyroków. Najwięcej wyroków zapadło w sprawach dotyczących rozbiórki budowli lub innego obiektu budowlanego, oceny stanu technicznego budynku i doprowadzenia obiektu do stanu zgodnego z prawem (6014) – 76, a w tym 26 uchylających, a także pozwoleń na budowę, użytkowania obiektu lub jego części (6010) – 68, w tym 19 uchylających. Wśród wyroków uchylających przeważającą podstawę uchylecia wydanych decyzji czy postanowień stanowiło naruszenie przepisów dotyczących postępowania administracyjnego, a szczególnie art. 7 i 77 § 1 K.p.a., oraz dokonywanie przez organy błędnej wykładni przepisów ustawy Prawo budowlane, wynikające najczęściej z niezajomości aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

Do najciekawszych rozstrzygnięć, choć jeszcze nieprawomocnych, należy zaliczyć wyroki w sprawach o sygn. akt II SA/Sz 701/15 oraz II SA/Sz 410/15, 653/15, 917/15.

Wyrokiem o sygn. II SA/Sz 701/15 Sąd, co prawda skargę oddalił podzielając stanowisko organu odwoławczego, ale zaprezentował stanowisko dotychczas niespotykane w orzecznictwie. Sprawa dotyczyła pozwolenia na budowę elektrowni wiatrowej. Organ I instancji zatwierdził projekt i udzielił pozwolenia na budowę. Organ odwoławczy ustalił, że zgodnie z przedłożonym do zatwierdzenia projektem budowlanym, przedmiotem wniosku jest budowa fundamentu okrągłego o średnicy 16,5 metra w podstawie z częścią nadziemną cokołu o średnicy 5,4 m. Na fundamencie tym zamontowana zostanie wieża, stanowiąca budowlę w świetle art. 3 pkt 6 ustawy Prawo budowlane wraz z wirnikiem, stanowiącym urządzenie budowlane, o średnicy omiatania łopat wirnika 120 m.

Organ odwoławczy stwierdził, że obszar oddziaływania projektowanej inwestycji obejmuje działkę inwestora, na której będzie znajdował się fundament i cokół, a także działki, które znajdują się w granicy omiatania łopat. Po ustaleniu, że w aktach sprawy brak jest informacji co do prawa do dysponowania nieruchomościami na cele budowlane - działek w granicy omiatania łopat, organ uchylił zaskarżoną decyzję o zatwierdzeniu projektu i udzieleniu pozwoleniu na budowę i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania stwierdzając, że doszło do naruszenia art. 32 ust. 4 pkt 2 ustawy Prawo budowlane.

Sąd stwierdził, że zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz

fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Organ odwoławczy trafnie zatem wskazał, że takie elementy jak fundament i wieża stanowią budowlę. Wykonywanie tych elementów jest budową i bez wątplenia wymaga uzyskania pozwolenia na budowę.

Kwestia, tego rodzaju, że niektóre elementy elektrowni wiatrowej nie stanowią urządzeń budowlanych, nie może uzasadniać braku oświadczenia inwestora o posiadanym prawie do dysponowania daną nieruchomością na cele budowlane, jeżeli zasięg elektrowni, np. poprzez omiatanie łopat wirnika, faktycznie zajmuje przestrzeń tej nieruchomości.

Sprawy o sygn. akt II SA/Sz 410 (wyrok z 12 listopada 2015 r.), 653, 917/15 (wyroki z 10 grudnia 2015 r.) dotyczą bardzo zbliżonego stanu faktycznego oraz zostały rozstrzygnięte w oparciu o tę samą podstawę prawną.

Organ udzielił pozwolenia na wykonanie robót budowlanych polegających na dociepleniu ścian zewnętrznych oraz stropu nad ostatnią kondygnacją w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, bądź też na dociepleniu i przebudowie kiosków wejściowych do budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Organ odwoławczy umorzył postępowanie odwoławcze uznając, że mieszkańcy (właściciele lokali) innego bloku nie posiadają przymiotu strony.

Sąd oddalając skargę na tę decyzję stwierdził, że jego zdaniem tego rodzaju roboty budowlane, nie wykraczają poza czynności związane z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnej (podobnie: wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., II OSK 245/13). Jest bowiem oczywiste, że termomodernizacja budynku ma na celu z jednej strony utrzymanie jego elewacji w odpowiednim stanie i to nie tylko estetycznym, ale także w stanie zapewniającym bezpieczeństwo użytkownika obiektu, a z drugiej strony przyczynia się do ograniczenia utraty ciepła i w konsekwencji do pomniejszenia kosztów ogrzewania tego obiektu. Sąd opierając się na uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 października 2015 r., sygn. akt II OPS 2/15 oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 lutego 2015 r., K 60/13) doszedł do wniosku, że Spółdzielnia Mieszkaniowa, wnosząc o wydanie pozwolenia na budowę, w realiach tych spraw, posiadała tytuł prawny do dysponowania nieruchomością na cele budowlane i nie potrzebowała zgody skarżących (będących współwłaścicielami budynku położonego na innej działce budowlanej, ale na jednej nieruchomości wielobudynkowej) na wykonanie planowanych robót budowlanych. Skarżący nie wykazali ponadto, iż posiadają indywidualny interes prawny do bycia stroną tych postępowań, stąd rozstrzygnięcia organu Sąd uznał za prawidłowe.

**Sprawy z zakresu skarg na uchwały jednostek samorządu terytorialnego oraz skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze. Ceny, opłaty, stawki taryfowe (602). Skargi na uchwały**

**organów jednostek samorządowych (639). Skargi organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych (640). Rozstrzygnięcia nadzorcze (641)**

W 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wydał 3 wyroki w sprawach opisanych symbolem 602 - Ceny, opłaty i stawki taryfowe, nieobjęte symbolem 611, w tym 2 jednocześnie oznaczone symbolem 6391 - Skargi na uchwały rady gminy, 13 wyroków w sprawach opisanych symbolem 639, w tym 6 wyroków oznaczonych symbolem 6391 - Skargi na uchwały rady gminy (art. 100 i 101a ustawy o samorządzie gminnym), 7 wyroków oznaczonych symbolem 6392 - Skargi na uchwały rady powiatu (art. 87 i 88 ustawy o samorządzie powiatowym), 1 wyrok w sprawie opisanej symbolem 6411 - Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące gminy; skargi organów gminy na czynności nadzorcze.

Nie odnotowano skarg objętych symbolami: 6393 - Skargi na uchwały sejmiku województwa, zawierającej przepisy prawa miejscowego (art. 90 i 91 ustawy o samorządzie województwa), 6412 - Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące powiatu; skargi organów powiatu na czynności nadzorcze, 6413 - Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące województwa; skargi organów samorządu województwa na czynności nadzorcze.

Spośród spraw objętych ww. symbolami do niniejszego opracowania wytypowane zostały: wyrok z dnia 5 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 899/14 (602, 6391), wyrok z dnia 17 czerwca 2015 r. sygn. akt I SA/Sz 314/15 (6392), wyrok z dnia 29 lipca 2015 r. sygn. akt 772/15 (6411).

Orzeczeniem z dnia 5 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 899/14 w przedmiocie przedłużenia czasu obowiązywania dotychczasowych taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków na okres od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r., Sąd stwierdził, że zaskarżona uchwała została wydana z naruszeniem prawa.

Podstawę wniesienia skargi stanowił przepis art. 101 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 ze zm.). Sąd uznał, iż Skarżąca jako podmiot legitymujący się prawem własności do działek objętych zakresem zaskarżonej uchwały posiada interes prawny w kwestionowaniu ustaleń w niej przyjętych. Skarżąca może zostać (również w przypadku braku umowy) zobowiązana do poniesienia opłat wynikających z taryfy zatwierdzonej zaskarżoną uchwałą. Jeżeli bowiem na podstawie taryfy dokonuje się rozliczenia usług świadczonych przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne na rzecz odbiorców, to jej zatwierdzenie przez radę gminy oddziałuje na prawa przedsiębiorstwa wodociągowo – kanalizacyjnego i obowiązki odbiorców usług, determinując i narzucając w sposób bezpośredni, wysokość opłat do ponoszenia, których odbiorcy usług są zobowiązani. Sąd jednocześnie podkreślił, że to kwestionowana uchwała uzależnia obowiązek ponoszenia opłat od posiadanych gruntów, a nie fakt zawarcia umowy z przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjne. Tym samym uchwała jako akt z zakresu administracji publicznej bezpośrednio oddziałuje na interes prawny Spółki, gdyż wpływa na wysokość jej zobowiązania finansowego względem przedsiębiorstwa.



Sąd orzekający w sprawie wskazał, że zgodnie z art. 24 ust. 5 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków – dalej: „u.z.z.w.z.o.ś”, rada gminy podejmuje uchwałę o zatwierdzeniu taryf albo o odmowie ich zatwierdzenia, jeżeli zostały one sporządzone niezgodnie z przepisami. Przepis ten przyznając radzie gminy kompetencje do zatwierdzenia taryf umożliwia jej jednocześnie realną kontrolę wysokości stosowanych cen i opłat za usługi świadczone przez przedsiębiorstwo wodno-kanalizacyjne. Kontrola ta nie może jednak być dowolna czy też pozorna, gdyż ustawodawca wymaga od rady zbadania zgodności sporządzenia taryf z obowiązującymi przepisami. Jeżeli więc rada, pomimo sporządzenia taryf niezgodnie z obowiązującymi przepisami, dokona ich zatwierdzenia, to tym samym również podjęta w tym zakresie uchwała będzie naruszać prawo. Odniesienie regulacji ustawowych na grunt rozpoznawanej sprawy doprowadziło do wniosku, że Rada Miejska w K. zatwierdziła taryfy, które zostały sporządzone z naruszeniem art. 26, art. 27 i art. 6 ust. 1 u.z.z.w.z.o.ś. Wadliwość ta wynika z faktu wprowadzenia do taryfy jako warunku rozliczenia, zapisów określających sposób wyliczania ilości odprowadzonych ścieków opadowych i roztopowych w przypadku braku urządzenia pomiarowego, tj. pochodzących z powierzchni zanieczyszczonych o trwałej nawierzchni do kanalizacji deszczowej - wszyscy odbiorcy 2,11 zł/1m<sup>2</sup>/rok. Ustalenie ilości odprowadzanych ścieków w przypadku braku urządzeń pomiarowych ustawodawca zastrzegł bowiem do regulacji umownych, na co wprost wskazał w art. 27 ust. 5 oraz art. 6 ust 3 pkt 2 u.z.z.w.z.o.ś. Tym samym jednostronne ustalenie w taryfie sposobu wyliczania ilości odprowadzanych ścieków stanowi o naruszeniu regulacji ustawowych. Sąd zauważył, że chociaż w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Budownictwa z dnia 28 czerwca 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zaborowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (Dz. U. Nr 127, poz. 886) odnotowano, że w taryfach umieszcza się warunki rozliczeń z uwzględnieniem wyposażenia nieruchomości w przyrządy pomiarowe, niemniej jednak z przepisu aktu wykonawczego nie można wyprowadzić uprawnienia do określenia w taryfie tego co zgodnie z ustawą powinno być ustalone w umowie. Przepisy rozporządzeń nie mogą modyfikować postanowień ustawy, zatem prawidłowe jego brzmienie musi być odczytane w kontekście brzmienia regulacji ustawowych. W związku z tym, Rada Miejska w K. zobowiązana była odmówić zatwierdzenia całej taryfy, nie posiada ona bowiem kompetencji do merytorycznej ingerencji w treść taryfy, nie może zatem jej zmieniać, uchylać lub zatwierdzać w części.

W związku z tym, iż uchwała nie jest aktem prawa miejscowego, a od czasu jej podjęcia upłynął już rok, Sąd stwierdził, iż została ona podjęta z naruszeniem prawa w całości.

W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z dnia 17 czerwca 2015 r. sygn. akt I SA/Sz 314/15, skarga wniesiona została w oparciu o art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2013 r., poz. 595 ze zm. – dalej: „u.s.p.”). Skarżący D.

K. i R. K. – prowadzą Prywatne Policealne Studium Zawodowe w S., a zatem świadczą usługi edukacyjne na obszarze miasta S. oraz uzyskują z tytułu prowadzonej działalności edukacyjnej środki z dotacji oświatowej przyznawanej na zasadach określonych treścią zaskarżonej uchwały. W sprawie zachodzi zatem oczywisty związek między uprawnieniem Skarżących do otrzymywania dotacji, opartym na przepisach ustawy, a treścią zaskarżonej uchwały Zarządu Powiatu w S. Skarżący mieli zatem niewątpliwie interes prawny do zaskarżenia uchwały. Oceny zatem wymagało czy interes prawny Skarżących rzeczywiście został naruszony zaskarżoną uchwałą.

Jak wynika z akt sprawy, na podstawie uchwały Zarządu Powiatu S. uchwałą ustalił miesięczne stawki dotacji na każdego ucznia/słuchacza szkoły niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej dotowanej przez Powiat S. na rok 2014. Natomiast, zaskarżoną uchwałą ustalone, wskazaną ww. uchwałą, stawki zostały zmienione w ten sposób, że stawkę dotacji na każdego ucznia szkoły policealnej dla młodzieży kształcącej w kierunkach medycznych obniżono, dodatkowo także nadano moc obowiązującą tej zmianie z datą wsteczną – od 1 września 2014 r. Zauważyć należy, że Zarząd Powiatu nie wykazał, że omawiana zmiana stawek dotacji była skutkiem zmian dokonanych w uchwale budżetowej. Niezależnie od tego stwierdzić należy – podzielając w tym zakresie stanowisko Skarżących – że w myśl art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm. – dalej: „u.s.o.”) przedmiotowe dotacje „przysługują na każdego ucznia” (...) w wysokości nie niższej niż 50% „ustalonych w budżecie” odpowiedniej gminy lub powiatu „wydatków bieżących ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia”. Uwzględniając także wymóg zgłaszania przez szkoły niepubliczne organowi właściwemu do udzielania dotacji planowanej liczby uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielania dotacji, organ stanowiący gminy lub powiatu już w uchwale budżetowej, a więc „z góry” obowiązany jest ustalić wysokość dotacji na „każdego ucznia”, czyli na wszystkich zgłoszonych przez szkołę uczniów. Oznacza to zarazem, że ustalając kwotę dotacji dla szkoły niepublicznej zarówno organy powiatu, jak i organ prowadzący taką szkołę, mogą poznać miesięczną stawkę dotacji na jednego ucznia, bowiem wynika ona z podzielenia kwoty dotacji przez liczbę uczniów i miesięcy. Ta stawka dotacji (wynikająca w istocie już z uchwały budżetowej) stanowi więc dla organu prowadzącego szkołę bardzo ważną informację dla planowania i ponoszenia wydatków w roku przyszłym oraz stanowi podstawę do rozliczania dotacji (uzależnionej od liczby uczniów faktycznie uczestniczących w co najmniej 50% obowiązkowych zajęć edukacyjnych w danym miesiącu).

W ocenie Sądu, w ustawie o systemie oświaty nie przewidziano więc możliwości innego ustalenia wielkości dotacji dla szkoły niepublicznej (z której równocześnie można wyliczyć stawkę dotacji na ucznia) niż w uchwale budżetowej – takiej uchwały w odniesieniu do zmiany stawek dotacji na rok 2014 organ nie wskazał. Wskazana powyżej zasada ustalania dotacji uzasadniona jest, zdaniem Sądu, koniecznością zapewnienia stabilnej

sytuacji finansowej szkoły. Dokonanie w trakcie roku, a zwłaszcza po jego upływie, zmian, w tym zmniejszenia takich stawek narusza zatem tę stabilność i może być dokonane jedynie w wyjątkowych okolicznościach, w których dopuszczalne jest dokonywanie zmian prawa (w tym prawa miejscowego) z mocą wsteczną. W ocenie Sądu, określenie „wydatki bieżące” należy odczytywać w znaczeniu nadanym w art. 236 ust. 2 u.f.p., gdzie przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi. Użycie natomiast w art. 90 ust. 3 u.s.o. określenia „ponoszonych” nie oznacza natomiast upoważnienia (przyzwolenia) na bieżące korygowanie (pomniejszanie) kwot dotacji dla szkół niepublicznych w stosunku do kwot ponoszonych w szkołach publicznych. Określenie to należy bowiem odczytywać w powiązaniu z określeniem „ustalonych w budżecie wydatków (...)”, a więc co do zasady wielkości zaplanowanej na przyszłość i stałej na dany rok budżetowy, zagwarantowanej przez ustawodawcę dla organów prowadzących szkoły niepubliczne, niepodlegającej pomniejszeniu – z powodów wskazanych powyżej. Przewidziana więc w wydanej na podstawie ww. upoważnienia ustawowego uchwale Zarządu Powiatu w S. zmiana wielkości dotacji na dany rok - w przypadku zmiany wielkości będących podstawą ustalenia/obliczenia, dotacji nie może być rozumiana (z ww. powodów) jako podstawa prawna do pomniejszania kwot (stawek) dotacji.

Nie budzi przy tym wątpliwości w ocenie Sądu, że oczywiście dopuszczalne jest pomniejszenie kwoty dotacji wynikające z jej „rozliczenia”, tj. uwzględnienia faktycznej liczby uprawnionych uczniów.

Zgodnie z powyższym Sąd uznał, że zaskarżona uchwała wydana została z naruszeniem przepisu art. 90 ust. 3 u.s.o. bowiem nie znajduje ona oparcia w uchwale budżetowej. Za usprawiedliwiony także uznać należało zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie zaskarżoną uchwałą stawki kwoty na jednego ucznia z mocą wsteczną, bo obowiązującą od 1 września 2014 r. Analizując kwestię naruszenia zasady *lex retro non agit*, Sąd wskazał, że wydana z mocy przepisu aktu prawa miejscowego tj. uchwały, zaskarżona uchwała nie mieści się w konstytucyjnym systemie źródeł prawa, nie stanowi bowiem ani aktu prawa powszechnie obowiązującego, ani aktu prawa wewnętrznego, choć nosi jego pewne cechy. Jednak zaskarżony akt wykonawczy, (co znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie NSA – np. w postanowieniu z dnia 12 marca 2013 r. o sygn. akt II GSK 257/13), jest aktem pozornie normatywnym i w istocie stanowi akt stosowania prawa, który wymaga kontroli sądu administracyjnego pod kątem zgodności z prawem. Jest w pełni uzasadnione, aby tego rodzaju akt, wpływający na uprawnienia określonej grupy podmiotów i obowiązujący w określonym czasie, kontrolowany był przez sąd administracyjny również pod kątem respektowania podstawowych zasad konstytucyjnych. Jak już wyżej powiedziano, mimo że ta ostatnia zasada obowiązuje prawodawcę, a w przypadku zarządzenia organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego nie mamy do czynienia z aktem prawa powszechnie obowiązującego, to

jednak określona zaskarżoną uchwałą materia znajduje podstawę prawną w akcie prawa miejscowego oraz pośrednio w u.s.o. Sąd orzekający w sprawie podzielił pogląd wyrażony przez NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2015 r. (sygn. akt II GSK 2119/13).

Sąd przyznał Skarżącemu rację, że weryfikacja stawek dotacji po ich przyznaniu i wykorzystaniu stanowi naruszenie zakazu wstecznego działania, bowiem stawki dotacji ustalane są w oparciu o planowane budżecie wydatki bieżące, a ich ewentualna zmiana może – jako zmiana planu - następować jedynie na przyszłość.

Odnosząc się do podnoszonego w skardze naruszenia art. 90 ust. 3 u.s.o. dotyczącego braku uwzględnienia przez organ typu i rodzaju szkoły, a także formy kształcenia – Sąd orzekający w sprawie podziela pogląd wyrażony przez tut. Sąd w wyroku z dnia 28 stycznia 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 802/14), w którym wskazano, że w przepisie tym w odniesieniu do szkół położonych na terenie powiatu ustawodawca dwukrotnie wskazał, że dotyczy to szkół „tego samego typu i rodzaju”, natomiast w odniesieniu do szkół z „najbliższego” powiatu użył określenia „tego samego typu lub rodzaju”. Uznać należy, że nie jest to przeoczenie ustawodawcy, lecz świadome ograniczenie wymogów formalnych przy uwzględnianiu wydatków ponoszonych przez „najbliższy” (czyli inny) powiat, przez uwzględnienie typu lub rodzaju szkoły. Ustawodawca pozostawił więc w takiej sytuacji organom samorządu terytorialnego pewną swobodę w ustalaniu wysokości dotacji dla szkół, z uwzględnieniem sytuacji ekonomicznej powiatu, nie wskazując szczegółowych zasad dokonywania ustalenia stawek dotacji.

W sprawie o sygn. I SA/Sz 772/15 w przedmiocie stwierdzenia nieważności części uchwały Rady Miejskiej w N. w sprawie poboru podatków w drodze inkasa, Sąd uchylił zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze zawarte w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w S.

Przedmiotem skargi w sprawie jest rozstrzygnięcie nadzorcze Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdzające nieważność uchwały Rady Miejskiej w N. W. z powodu naruszenia art. 28 § 4 Ordynacji podatkowej. Jak zważyło Kolegium zakres umocowania rady gminy został wyznaczony art. 28 § 4 O.p. stanowiącym, iż w rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa. Zdaniem Kolegium, przytoczony przepis upoważnia organ samorządu terytorialnego wyłącznie do ustalania wynagrodzenia dla wymienionych w nim podmiotów nie upoważnia natomiast do ustalania warunków wypłaty tego wynagrodzenia. Tym samym w ocenie Kolegium uzależnienie przyznania inkasentom wynagrodzenia od terminowości przekazania pobranych podatków do Urzędu, było niedopuszczalne i stanowiło jej kwalifikowaną wadę prawną.

Sąd rozpoznający sprawę wskazał na przepisy art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - dalej: u.o.p.o.l., art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym, art. 6b ustawy o podatku rolnym, a ponadto wskazał na drugą z podstaw do wprowadzenia w drodze

uchwały rady gminy wynagrodzenia za inkasa, a mianowicie uregulowanie art. 28 § 4 O.p. Brzmienie powyższego przepisu nie budzi wątpliwości, skoro rada gminy może ustalać wynagrodzenie inkasentów, to jest to uprawnienie o charakterze fakultatywnym, nie zaś obligatoryjnym. Ustalenie zatem wynagrodzenia inkasentom i jego wysokości zależne jest od woli rady gminy. Sąd wziął pod uwagę także regulację art. 9 O.p., w myśl którego inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Czynności inkasenta ograniczają się do pobrania podatku od podatnika w sytuacji, gdy podatnik zgłasza się u inkasenta w celu zapłaty podatku określonego przez organ podatkowy, wypisania dowodu wpłaty podatku, a następnie wpłaty pobranego podatku na konto budżetu gminy, w terminie wynikającym z uchwały.

W ocenie Sądu mając na względzie przytoczone regulacje stanowisko Kolegium wyrażone w uchwale jest nieprawidłowe, gdyż wbrew jego wywodom, brzmienie wskazywanego zapisu art. 28 § 4 o.p. nie ogranicza kompetencji Rady tylko do ustalenia wynagrodzenia inkasenta w sytuacji, gdy zarządono pobór opłat lokalnych w drodze inkasa. Rada gminy może bowiem ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa. Brzmienie powyższego zapisu nie budzi zatem żadnych wątpliwości, że skoro rada gminy może ustalać wynagrodzenie inkasentów, to mamy do czynienia z uprawnieniem fakultatywnym, może zatem takiego wynagrodzenia nie ustalać. Taka wykładnia jest niesporna między Stronami. Wątpliwości budzi możliwość ustalania warunków przyznania wynagrodzenia inkasentom.

Sądu uznał, że w pojęciu „ustalać wynagrodzenie” mieści się również możliwość ustalenia zasad wynagradzania, a tym samym uzależnić jego wypłatę od spełnienia określonego warunku. Wykładnia taka jest zgodna z wykładnią językową. Jak wynika ze Słownika języka polskiego PWN ustalać oznacza tyle, co zdecydować o ostatecznej formie, postaci lub przebiegu czegoś.

W związku z powyższym zapis w kwestionowanej uchwale Rady Gminy w N. W., który wprowadza warunek wypłaty wynagrodzenia od terminowości odprowadzenia podatku w żądanej mierze nie narusza wskazywanego ustawowego uregulowania art. 28 § 4 O.p. Ustalenie wynagrodzenia za inkaso podatków jest władczą, jednostronną czynnością z zakresu prawa podatkowego, jako działu prawa publicznego. Ustalenie wysokości tego wynagrodzenia ustawodawca pozostawił do uznania rady gminy, brak bowiem wynikającej z przepisów prawa dolnej czy górnej granicy tego wynagrodzenia.

Zdaniem Sądu przeciwny pogląd prowadziłyby do zawężenia upoważnienia ustawowego zawartego w art. 28 § 4 O.p. Możliwość ustalenia wynagrodzenia inkasenta wynikająca z ww. przepisu wprowadza uprawnienie dla jednostki samorządu terytorialnego, co do ustalenia jego warunków. Taka wykładnia jest wykładnią prokonstytucyjną akceptującą

zasadę samodzielności gminy. Skoro zatem gmina może, ale nie musi wprowadzać wynagrodzenia inkasentów, to była także uprawniona uzależnienia wypłaty wynagradzania za pobór opłaty w drodze inkasa od terminowego odprowadzenia podatków.

Sąd dzieląc zarzuty skargi, z uwagi na stwierdzone naruszenie prawa materialnego i potrzebę wyeliminowania zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego Kolegium z obrotu prawnego, orzekł o jego uchyleniu.

### **Sprawy z zakresu utrzymania i ochrony dróg publicznych i innych dróg (603)**

W roku 2015 z tego zakresu Sąd rozpatrywał sprawy w przedmiocie:

- dopuszczenia pojazdu do ruchu,
- uprawnienia do kierowania pojazdami,
- zajęcia pasa drogowego,
- budowy zjazdu,
- transportu drogowego.

W grupie spraw dotyczących dopuszczenia pojazdu do ruchu, oznaczonych symbolem 6030, Sąd rozpoznał dwie sprawy. W sprawie o sygn. akt II SA/Sz 469/15 Sąd uchylił zaskarżoną decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 10 lutego 2015 r. w przedmiocie odmowy uchylenia, w wyniku wznowienia postępowania, decyzji w sprawie rejestracji pojazdu. Sprawa dotyczyła motocykla, który decyzją z dnia 4 stycznia 2006 r., został zarejestrowany, zgodnie z wnioskiem złożonym przez aktualnego właściciela. Pismem z dnia 18 lipca 2011 r. Prokuratura Okręgowa poinformowała, że przedmiotowy pojazd posiada sfalszowany numer VIN, a osoba wskazana jako poprzedni właściciel nigdy nim nie była. Powyższe potwierdzone zostało załączonym do pisma dowodem z opinii mechanoskopijnej, z której wynika, że numer VIN pojazdu nie odpowiada fabrycznemu oznakowaniu. Pierwotny numer, którego nie ustalono, został zeszlifowany i w jego miejsce nabitó samodiałowo numer. Na skutek tej informacji Prezydent Miasta wznowił postępowanie administracyjne zakończone opisaną wyżej decyzją z dnia 4 stycznia 2006 r., a następnie decyzją z dnia 13 listopada 2013 r. uchylił własną decyzję z dnia 4 stycznia 2006 r., w sprawie rejestracji pojazdu i odmówił rejestracji przedmiotowego pojazdu na podstawie załączonych do wniosku z dnia 28 listopada 2005 r. dokumentów.

W postępowaniu przed Samorządowym Kolegium Odwoławczym odwołujący się przedłożył prawomocny wyrok Sądu Rejonowego ustalający, iż jest on właścicielem motocykla. W ocenie Kolegium stanowiło to wystarczającą podstawę do wszczęcia postępowania w trybie nadzwyczajnym w oparciu o przepis art. 145 § 1 pkt 1 K.p.a. w zw. z art. 72 ust. 1 pkt 1 i art. 73 ust. 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym. W toku jednak postępowania wszelkie wątpliwości co do istotnej dla sprawy okoliczności, tj. posiadania przymiotu właściciela motocykla przez wnioskodawcę rejestracji pojazdu, zostały rozwiane prawomocnym orzeczeniem Sądu Rejonowego ustalającym, iż odwołujący się jest

właścicielem motocykla. Z tych to powodów Kolegium uznało, że wypełniona została dyspozycja przepisu art. 72 ust. 1 pkt 1 i art. 73 ust. 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym, stanowiąc podstawę do dokonania rejestracji pojazdu na rzecz odwołującego się.

Skargę na decyzję Kolegium w tej sprawie wywiódł Prokurator Okręgowy, opierając ją na zarzucie art. 72 ust. 1 w zw. z art. 66 ust. 3 a) pkt 1 w zw. z art. 66a) ust. 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2005 r., nr 108, poz. 908 - t.j.) - zwanej dalej "P.r.d.", polegającego na mylnej subsumcji stanu faktycznego sprowadzającej się do przyjęcia, iż karta pojazdu oraz dowód rejestracyjny wydane dla pojazdu i wskazujące nieoryginalne, bowiem sfałszowane numery nadwozia, mogły stanowić podstawę decyzji o jego rejestracji na rzecz odwołującego się zgodnie z przywołanymi przepisami prawa materialnego.

Sąd nie podzielił stanowiska Kolegium, które odmawiając, na podstawie art. 146 § 2 K.p.a., uchylenia decyzji Prezydenta Miasta z dnia 4 stycznia 2006 r. stwierdziło, że w wyniku wznowienia postępowania mogłaby zapaść wyłącznie decyzja odpowiadająca w swej istocie decyzji dotychczasowej. Uznał bowiem, że w niniejszej sprawie nie zostały spełnione przesłanki, o których mowa w art. 146 K.p.a., a w konsekwencji przyjęcie przez organ, iż nastąpił skutek przewidziany w art. 146 § 2 K.p.a. i wydanie rozstrzygnięcia bez orzekania co do istoty sprawy na podstawie art. 151 § 2 K.p.a., oznacza błędne zastosowanie przez organ przepisów prawa procesowego.

Sąd podzielił również stanowisko Prokuratora, że samo ustalenie przez sąd powszechny, iż odwołujący się jest właścicielem motocykla, nie było wystarczające do uznania, że spełnione zostały już wszystkie przesłanki do zarejestrowania tego pojazdu. Niezbędne było również nadanie nowego numeru VIN. Dokonanie tej czynności otwiera dopiero drogę do wydania decyzji w przedmiocie rejestracji pojazdu, który posiadał sfałszowany numer VIN, a w takiej sytuacji, wbrew stanowisku Kolegium, brak jest podstaw do przyjęcia, że nowa decyzja o rejestracji pojazdu byłaby tożsama z decyzją o rejestracji wydaną.

W sprawie II SA/Sz 1115/14 wyrokiem Sąd oddalił skargę na postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia o żądanej treści. Skarżący domagał się od Starosty wydania zaświadczenia, że znak B-5 z tabliczką "Nie dotyczy pojazdów zaopatrzenia" został postawiony niezgodnie z prawem, tj. narusza art. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych w zw. z art. 140 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Starosta odmówił wydania zaświadczenia stwierdzającego niezgodnie z prawem umiejscowienie znaku drogowego. W uzasadnieniu wydanego orzeczenia organ I instancji wskazał, iż nie ma możliwości wydania zaświadczenia o żądanej przez wnioskodawcę treści, gdyż nie prowadzi ewidencji bądź rejestru, na podstawie których możliwe jest wydanie zaświadczenia o treści żądanej przez stronę. Stanowisko to podzieliło Samorządowe Kolegium Odwoławcze nieuwzględniając odwołania.

Sąd rozpoznając skargę uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem organ I instancji nie prowadzi ewidencji, która mogłaby stanowić podstawę do wydania zaświadczenia o żądanej przez skarżącego treści.

W kategorii spraw dotyczących uprawnień do kierowania pojazdami Sąd rozpoznał 19 spraw, w tym jedną skargę na bezczynność. Największą grupę w tej kategorii stanowiły sprawy dotyczące decyzji o skierowaniu na badania lekarskie bądź psychologiczne, w celu stwierdzenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami. Spośród rozstrzygnięć dotyczących tej problematyki na uwagę zasługuje w sprawie II SA/Sz 1094/14.

W sprawie tej Prokurator Rejonowy wystąpił do Starosty z wnioskiem o skierowanie kierowcy na badania lekarskie w celu stwierdzenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami. W uzasadnieniu Prokurator wskazał, że biegli psychiatrzy stwierdzili u kierującego pojazdem szkodliwe używanie alkoholu, w związku z czym Prokuratura podjęła czynności pozakarne w celu skierowania go na leczenie odwykowe. Zainteresowany kierowca przedłożył Staroście postanowienie o umorzeniu postępowania w sprawie o leczenie odwykowe dotyczące postępowania z 2012 r. Mimo powyższego, Prokurator podtrzymał złożony wniosek. W związku z powyższym organ I instancji wydał decyzję o skierowaniu na badania lekarskie. Decyzję Starosty utrzymało w mocy Samorządowe Kolegium Odwoławcze uznając, że zgromadzone w sprawie dowody potwierdzają, iż w celu zapewnienia bezpieczeństwa w ruchu drogowym skarżący powinien poddać się stosownym badaniom lekarskim w celu stwierdzenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do kierowania pojazdami. Odnośnie podnoszonego przez skarżącego faktu umorzenia postępowania w sprawie skierowania na leczenie odwykowe, organ stwierdził, że powyższe nie świadczy jeszcze o braku istotnych zastrzeżeń co do stanu zdrowia kierowcy.

Sąd, rozpoznając skargę na decyzję Kolegium stwierdził, że w aktach postępowania administracyjnego, które poprzedziło wydanie zaskarżonej decyzji brak jest jakiegokolwiek dokumentu sporządzonego przez osoby uprawnione do oceny stanu zdrowia i predyspozycji skarżącego, który poddawałby w wątpliwość stan jego zdrowia skarżącego. Jedynie z wniosku Prokuratora Rejonowego wynika, że skarżący poddany został badaniom psychiatryczno-psychologicznym, natomiast w sprawie Ds. 2794/13 podjęto wobec skarżącego czynności pozakarne w kierunku skierowania wobec niego wniosku o leczenie odwykowe. Sąd dokonując oceny uzasadnienia decyzji za błędne uznał wydanie decyzji o skierowaniu na badania lekarskie kierowcy, w stosunku do którego organ nie prowadził żadnych ustaleń i w istocie posłużył się oceną prawną dokonaną przez Prokuratora, który dysponował kluczowym dowodem w sprawie, czyli opinią psychiatryczno-psychologiczną. Tymczasem, jakkolwiek organ ma prawo posługiwać się dowodami z dokumentów zebranych w postępowaniu karnym, to jednak na gruncie prowadzonego postępowania ocena tego dowodu winna być dokonana samodzielnie. W tym celu należało wystąpić



o udostępnienie opinii bądź wyciągu z tego dokumentu, z którego wynikają motywy najbardziej istotne dla kwestii oceny stanu zdrowia kierowcy, a następnie dokonać samodzielnej oceny tego dowodu z punktu widzenia przesłanek określonych w art. 99 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o kierujących pojazdami.

W konsekwencji, uznając, że uchybienia organów obu instancji mogły mieć wpływ na treść decyzji o skierowaniu skarżącego na badania lekarskie Sąd uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Starosty.

W grupie spraw dotyczących odmowy wydania prawa jazdy istotnym jest wyrok w sprawie II SA/Sz 1074/14. Sprawa dotyczyła skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego, którą Kolegium utrzymało w mocy decyzję Starosty Koszalińskiego odmawiającą wydania prawa jazdy kat. C i C+E. Przyczyną odmowy wydania prawa jazdy był fakt, iż wyrokiem Sądu wobec skarżącego został orzeczony zakaz prowadzenia pojazdów mechanicznych, za wyjątkiem pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 t, z wyjątkiem autobusu, łącznie z przyczepą (przyczepami), uprawnienia do kierowania którymi stwierdza prawo jazdy kat. C + E, na okres 3 lat. Organ I instancji odmówił wydania prawa jazdy kat. C i C+E powołując się na art. 12 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami (Dz. U. z 2014 r. poz. 600), zgodnie z którym, prawo jazdy nie może być wydane osobie w stosunku do której został orzeczony prawomocnym wyrokiem sądu zakaz prowadzenia pojazdów mechanicznych – w okresie i zakresie obowiązywania zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych obejmującego uprawnienie w zakresie prawa jazdy kategorii B. Samorządowe Kolegium Odwoławcze uznało argumentację Starosty za prawidłową i utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję.

Sąd rozpatrując skargę uznał, że zasługuje ona na uwzględnienie. W ocenie Sądu istotne znaczenie w tej sprawie miała okoliczność, iż skarżący posiadał uprawnienia do kierowania pojazdami mechanicznymi, do których wymagane jest prawo jazdy m.in. kat. B, C, C+E. Sąd zwrócił uwagę na to, że ustawa o kierujących pojazdami rozróżnia osoby ubiegające się o uprawnienie do kierowania pojazdami od osób, które takie uprawnienia posiadają. Osoby, o których mowa w art. 12 ust. 2 ustawy to takie, które ubiegają się o wydanie prawa jazdy czyli takie, które uprawnień takich jeszcze nie mają. Zatem przepisu tego nie stosuje się do osób, które posiadają określone uprawnienia do prowadzenia pojazdów. W ocenie Sądu regulacja ta jest zgodna z art. 42 § 2 Kodeksu karnego, który stanowił podstawę do wydania wyroku przez Sąd Rejonowy w przedmiocie orzeczenia wobec skarżącego środka karnego w postaci zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych na okres 3 lat, za wyjątkiem tych pojazdów do prowadzenia, których uprawnia prawo jazdy kat. C + E. Odmienna interpretacja prowadziłoby do niedopuszczalnego wniosku, że orzeczony środek karny może być istotnie modyfikowany przez art. 12 ust. 2 ustawy o kierujących pojazdami. Zatem organ administracji nie może rozszerzać zakazu orzeczonego przez Sąd Rejonowy na uprawnienie do kierowania pojazdami w zakresie szerszym niż to orzeczono w wyroku. W tym stanie rzeczy należy stwierdzić, że organ

niezasadnie dokonał wykładni rozszerzającej art. 12 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy o kierujących pojazdami i odmówił wydania prawa jazdy kat C, C + E, które to uprawnienie nie zostało objęte zakazem orzeczonym w wyroku z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt II K 1036/13. Powyższe ustalenia stanowiły podstawę do uchylenia zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji.

Na uwagę zasługuje również orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie wydane w sprawie II SA/Sz 841/15. W związku ze skargą na czynność, w przedmiocie wydanie prawa jazdy Sąd stwierdził bezskuteczność czynności Starosty polegającej na wydaniu prawa jazdy, zawierającego na stronie 2 w kolumnie 11 datę ważności uprawnienia, tj. 27.05.28 i uznał uprawnienie skarżącego do otrzymania prawa jazdy nie zawierającego na stronie 2 w kolumnie 11 wpisu dotyczącego ważności uprawnienia. Skarżący, posiadający bezterminowe uprawnienie do kierowania pojazdami kategorii B, domagał się wydania wtórnika prawa jazdy w związku ze zmianą danych dotyczących miejsca zamieszkania. Starosta i wydał prawo jazdy kategorii B, zawierające jednak w rubryce 11 na stronie 2 dokumentu zapis "ważne do dnia" zapis o treści 27.05.28. Skarżący wywodził, że dotychczas nie posiadał żadnych ograniczeń czasowych ważności uprawnień do prowadzenia pojazdów kategorii B, w związku z czym wezwał Starostę do usunięcia naruszenia prawa w zakresie czynności materialno – technicznej, polegającej na wydaniu dokumentu prawa jazdy z terminem ważności uprawnienia do kierowania pojazdami kategorii B określonym na dzień 27.05.28 i wniósł o wydanie dokumentu nie zawierającego określenia daty ważności uprawnienia, a po bezskutecznym upływie terminu wywiódł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Sąd zauważył, że na gruncie regulacji ustawy o kierujących pojazdami zachodzi konieczność wyraźnego odróżnienia uprawnienia do kierowania pojazdami, stanowiącego w swej istocie prawo podmiotowe uprawniające do kierowania danego rodzaju pojazdem, od dokumentu prawa jazdy, który jedynie stwierdza posiadanie tego uprawnienia. Sąd przywołał stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zawarte w wyroku z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. akt K 5/13, z którego wynika, że nie utracą bezterminowego charakteru uprawnienia do kierowania pojazdami nabyte przez osoby pod rządami poprzednich przepisów. Przy ubieganiu się o wydanie nowego prawa jazdy osoby te nie będą bowiem musiały ponownie ubiegać się o uzyskanie uprawnień do kierowania pojazdami, które to uprawnienia nabyły już pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów.

W sprawie o sygn. akt II SAB/Sz 149/14 Sąd oddalił skargę na bezczynność Komendanta Wojewódzkiego Policji. Skarżący domagał się od organu usunięcia z ewidencji kierowców naruszających przepisy ruchu drogowego 6 punktów karnych w związku z odbytym przez niego szkoleniem. W tej sprawie Komendant Wojewódzki Policji poinformował skarżącego pismem, że nie ma podstaw do zadośćuczynienia jego żądaniu. Skarżący wywiódł w skardze, że organ pozostaje w bezczynności, bowiem powinien w tej sprawie wydać decyzję administracyjną. Sąd podzielił stanowisko organu, iż pismo

stanowiące odpowiedź na wniosek strony o usunięcie, bądź skorygowanie wpisu punktów karnych do ewidencji kierowców naruszających przepisy ruchu drogowego jest aktem z zakresu administracji publicznej i wbrew twierdzeniom skarżącego dla tej czynności nie jest przewidziana forma decyzji administracyjnej.

W grupie spraw oznaczonych symbolem 6032 – inne z zakresu prawa o ruchu drogowym najliczniejszą grupę stanowiły sprawy na postanowienia w przedmiocie przyznania wynagrodzenia za dozór przechowywanych pojazdów. Jako podstawę prawną żądania skarżący wskazywał art. 102 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. 2014.1619 ze zm.), w związku z § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 lutego 2011 r. w sprawie rozciągnięcia stosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 36 poz. 237). Starosta odmawiał w tych sprawach wszczęcia postępowania administracyjnego wywodząc, że pojazdy nie stanowią własności powiatu, a organ nie posiada dokumentów, które umożliwiałyby mu wystąpienie do sądu z wnioskiem o orzeczenie przepadku na rzecz powiatu. Samorządowe Kolegium Odwoławcze konsekwentnie uchylało postanowienia Starosty o odmowie wszczęcia postępowań administracyjnych w tych sprawach i orzekło o zwrocie wniosków na podstawie art. 66 § 3 K.p.a., bowiem w jego ocenie, prowadzenie postępowania musiałyby doprowadzić do uznania niedopuszczalności drogi administracyjnoprawnej dla dochodzenia roszczeń przez skarżącego. Sąd nie podzielił stanowiska organu II instancji. W wyroku wydanym w sprawie II SA/Sz 545/15 uznał, że regulacja prawna problematyki usuwania pojazdów z drogi i dalszego postępowania z nimi wskazuje, że jest to zadanie publiczne o charakterze administracyjnoprawnym, wykonywane przez organy administracji publicznej, w części także przy pomocy podmiotów spoza administracji publicznej, którymi są jednostki wyznaczone do usunięcia pojazdów z drogi lub prowadzenia parkingów dla takich pojazdów. Jeżeli więc zadania z zakresu administracji publicznej są wykonywane przez jednostki wyznaczone przez organy administracji publicznej, to łączy te jednostki z organami administracji publicznej stosunek prawny o charakterze administracyjnym oparty na założeniu, że otrzymują one wynagrodzenie i zwrot kosztów za wykonywanie nałożonych na nie obowiązków.

Sąd powołując się na uchwałę SN z dnia 19 czerwca 2007 r. sygn. akt III CZP 47/07 przyjął, że aktualnym stanie prawnym, co do zasady, należne wynagrodzenie i zwrot kosztów obciąża właściciela pojazdu, jednak w sytuacji, gdy właściciel nie odbierze pojazdu i nie uiszczy tych należności, nie można, w opinii Sądu, pozbawić z tego powodu jednostki wykonującej zleczone jej zadanie publiczne, należnego wynagrodzenia i zwrotu poniesionych kosztów. W konsekwencji Sąd podzielił stanowisko skarżącego, iż w takich przypadkach zastosowanie powinny mieć przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz wydane na ich podstawie przepisy wykonawcze do tej ustawy, a wobec tego sąd uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Starosty wskazując, że organy administracji zobowiązane są ponownie rozpoznać podanie skarżącego mając na

uwadze brzmienie art. 130a ust. 10h Prawa o ruchu drogowym oraz art. 102 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W sprawach oznaczonych symbolem 6033 - zajęcie pasa drogowego (zezwolenia, opłaty, kary z tym związane) sąd rozpatrywał w głównej mierze skargi dotyczące umieszczenia w obrębie pasa drogowego nośników reklamy.

Skarżąca wniosła o orzeczenie, że wprowadzenie organizacji ruchu narusza przepisy prawa, a nadto stwierdzenie nieważności zaskarżonej czynności w części dotyczącej wprowadzenia znaku B-5 "zakaz wjazdu pojazdów ciężarowych

Sąd przyznał rację stronie skarżącej, że wprowadzenie ograniczenia tonażowego dla pojazdów poruszających się po ulicy Żyznej nastąpiło bez jakiegokolwiek uzasadnienia. Przyjmując, że kwestionowany znak B-5 wprowadzono w interesie mieszkańców ulicy zaznaczył, że drogi publiczne nie są budowane i utrzymywane w interesie ograniczonej liczby użytkowników (mieszkańców danej ulicy), ale w interesie wszystkich użytkowników dróg, co potwierdza zasada powszechnej dostępności dróg publicznych wyrażona art. 1 ustawy o drogach publicznych. Według tej zasady z drogi publicznej może korzystać każdy zgodnie z jej przeznaczeniem, z ograniczeniami i wyjątkami określonymi w tej ustawie lub innych przepisach szczególnych. W związku z powyższym Sąd stwierdził nieważność zaskarżonej czynności w części dotyczącej wprowadzenia w ciągu ulicy A. znaku B-5 o treści "zakaz wjazdu samochodów ciężarowych" oraz orzekł, że czynność w części opisanej w pkt I nie podlega wykonaniu do czasu uprawomocnienia się niniejszego wyroku.

### **Sprawy z zakresu gier losowych i zakładów wzajemnych (6042)**

W 2015 r. zarejestrowanych zostało w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Szczecinie 224 sprawy o symbolu 6042, przy tym 143 sprawy zostały załatwione. Niejednolite stanowisko judykatury, wątpliwości interpretacyjne przepisów ustawy 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540 ze zm.) i różnorodność problemów, czyniły rozpoznawanie tych spraw skomplikowanymi, przede wszystkim pod względem interpretacji przepisów prawa.

Szereg spośród nich stanowiły orzeczenia dotyczące cofnięcia rejestracji automatu o niskich wygranych. Wynik postępowań sądownoadministracyjnych był różny, co wynikało przede wszystkim z odmiennych stanów faktycznych.

W sprawach o sygn. II SA/Sz 731/14, II SA/Sz 818/14, II SA/Sz 745/14, II SA/Sz 1316/14, II SA/Sz 1336/14, II SA/Sz 18/15, II SA/Sz 71/15, II SA/Sz 732/14, II SA/Sz 732/14, w trakcie postępowania administracyjnego wszczętego w sprawie cofnięcia rejestracji automatu, rejestracja automatu wygasła z upływem okresu na jaki została dokonana, albo nastąpiło wycofanie z eksploatacji automatu lub urządzenia do gier. Mimo to organ odwoławczy wydał w tych sprawach merytoryczne rozstrzygnięcie orzekając o utrzymaniu w mocy decyzji organu I instancji cofającej rejestrację automatów.

Uchylając zaskarżone decyzje w uzasadnieniach wyroków zwrócono uwagę, że znowelizowana ustawa o grach hazardowych ustawą z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 134, poz. 779), m.in. dodała art. 23a, który w ust. 6 stanowi, że rejestracja automatu wygasa z upływem okresu na jaki została dokonana, a także w przypadku wycofania z eksploatacji automatu lub urządzenia do gier. Ust. 7 art. 23a przewiduje, że naczelnik urzędu celnego, w drodze decyzji, cofa rejestrację przed jej wygaśnięciem, jeżeli zarejestrowany automat lub urządzenie do gier nie spełnia warunków określonych w ustawie.

W sprawach tych istotna stała się okoliczność, czy rejestracja automatów wygasła - stosownie do art. 23a ust. 6 ustawy o grach hazardowych z powodu upływu okresu, na jaki została dokonana lub wycofania z eksploatacji, czy też jeszcze przed upływem tego okresu została skutecznie cofnięta stosownym rozstrzygnięciem organu celnego. Ponieważ moment wygaśnięcia rejestracji z mocy prawa lub wycofania z eksploatacji przypadał na toczące się przed organem II instancji postępowanie odwoławcze od decyzji organu I instancji cofającej rejestrację automatu, kluczowa stała się odpowiedź na pytanie, czy organ odwoławczy posiadał uprawnienie do wydania merytorycznej decyzji, utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji (art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Zdaniem Sądu, nie można było zgodzić się ze stanowiskiem, że rejestrację automatów przestała istnieć w obrocie prawnym na skutek decyzji organu I instancji. Rozstrzygnięcia te nie były bowiem ostateczne i na skutek złożonych odwołań podlegały kontroli instancyjnej. Sąd nie podzielił stanowiska organu, że skoro decyzje organu I instancji nie nakładały na strony obowiązku podlegającego wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji to były natychmiast wykonalne. Zdaniem Sądu, prawidłowa interpretacja przepisu art. 239a Ordynacja podatkowa prowadzi do wniosku, że wykonalne są decyzje ostateczne oraz nieostateczne decyzje organu I instancji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

W przedmiotowych sprawach decyzjom I instancyjnym nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, a zatem wniesienie odwołań wstrzymało ich wykonalność. Z zasady dwuinstancyjności postępowania wyrażonej w art. 127 O.p. wynika, m.in., że organ odwoławczy zobowiązany jest również do uwzględnienia zmian zarówno w stanie faktycznym, jak i prawnym sprawy w przedmiocie cofnięcia danej rejestracji.

Mając powyższe na uwadze Sąd uznał, że skoro w dacie orzekania przez organ odwoławczy nie obowiązywały już rejestracje automatu, które wygasły z mocy prawa, z powodu upływu czasu ich obowiązywania, nie mogło dojść do merytorycznego rozpoznania sprawy.

Wygaśnięcie rejestracji automatu na etapie postępowania odwoławczego powinno zatem skutkować uchyleniem decyzji organu I instancji w całości i umorzeniem postępowania w sprawie na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacja podatkowa. Przesłał

bowiem istnieć przedmiot postępowania prowadzonego w sprawie cofnięcia rejestracji automatu, a tym samym organy zostały pozbawione kompetencji do cofnięcia rejestracji.

Sąd uznał zatem, że zaskarżone decyzje naruszały art. 233 § 1 pkt 2 lit. a w związku z art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, co miało istotny wpływ na wynik sprawy.

W podobnym stanie faktycznym ale nowym stanie prawnym wynikającym z wejścia w życie z dniem 15 sierpnia 2015 r. zmian w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, polegających m.in. na dodaniu art. 145 § 3, Sąd wyrokami o sygn. akt II SA/Sz 555/15 i sygn. akt II SA/Sz 556/15, w całości podtrzymując przedstawione wyżej stanowisko, uchylając zaskarżone decyzje równocześnie umorzył postępowania administracyjne. Sąd skorzystał w tym przypadku po raz pierwszy z kompetencji wynikającej z art. 145 § 3 ww. ustawy, który stanowi, że „W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i 2, sąd stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie”.

W sprawach cofnięcia rejestracji automatu o niskich wygranych problematyczne okazały się również kwestie związane z oceną wartości dowodowej opinii jednostek badających automaty pod kątem spełniania przez nie warunków określonych w art. 129 ust. 3 ustawy o grach hazardowych.

W sprawach o sygn. akt II SA/Sz 509/15 i 661/15 strony skarżące kwestionowały oparcie się przez organy na opinii jednostki badającej - Wydziału Laboratorium Celne w Przemysłu, która to jednostka, w ocenie, nie posiadała statusu jednostki badającej z uwagi na brak uzyskania akredytacji potwierdzającej fachowe kompetencje do badania urządzeń mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych wymaganej w przepisach ustawy o grach hazardowych. Sąd stanowiska tego nie podzielił.

Sąd uznał, że badanie sprawdzające wykonała Izba Celna w Przemysłu Wydział Laboratorium Celne, która jest jednostką uprawnioną do wykonania takiego badania. Jednostka ta posiadała na dzień zlecenia oraz wykonania badania sprawdzającego oraz posiada nadal upoważnienie do badań technicznych automatów i urządzeń do gier, wydane przez Ministra Finansów w dniu 8 kwietnia 2011 r. w oparciu o wówczas obowiązujące przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie warunków urządzania gier i zakładów wzajemnych (Dz. U. Nr 102, poz. 946 ze zm.) i została umieszczona w wykazie jednostek upoważnionych do badań technicznych automatów i urządzeń do gier na stronie internetowej Ministra Finansów ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)). Izba Celna przedłożyła Ministrowi Finansów poświadczoną notarialnie kopię certyfikatu akredytacji Nr AB 826 z dnia 10 czerwca 2011 r. oraz oryginały dokumentów, o których mowa w art. 23f ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy o grach hazardowych. Ponadto, upoważnienie wskazanej jednostki badającej do przeprowadzania badań automatów do gier o niskich wygranych istniało w dacie przeprowadzania badania spornego automatu.

W roku 2015, w szczególności w jego drugiej połowie, do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie wpłynęła znaczna ilość skarg w przedmiocie wymierzenia

kary pieniężnej z tytułu urządzania gier na automatach poza kasynem gry. Część z nich była zawieszona ze względu na oczekiwanie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie sygn. akt P 32/12 (wyrok z 21 października 2015 r.). Między innymi z tego względu znaczna ich ilość została skierowana do rozpoznania w styczniu 2016 r. Tym niemniej zapadło w tym przedmiocie kilka wyroków, w tym m.in. w sprawie o sygn. akt II SA/Sz 478/15.

Sąd, ustosunkowując się do zarzutów skargi stwierdził, że prezentowany przez skarżącą pogląd, że wyłącznie Minister Finansów jest jedynym podmiotem uprawnionym do rozstrzygania o charakterze gry urządzonej na konkretnym automacie, dlatego samodzielne rozstrzygnięcie w tym przedmiocie przez organy celne jest nieuprawnione, a co najmniej bez uzyskania stosownej decyzji ministra przedwczesne, jest nieprawidłowy. W tym zakresie Sąd odwołał się do przepisów art. 2 ust. 6 oraz art. 89 ust. 1 pkt 2 i art. 90 ust. 1 ustawy o grach hazardowych. Decyzja Ministra Finansów rozstrzygająca, czy gra jest grą na automatach w rozumieniu ustawy, wymagana jest zatem, po pierwsze, na etapie planowania lub podjęcia realizacji przedsięwzięcia, a postępowanie w sprawie o jej wydanie inicjowane jest na wniosek podmiotu realizującego lub planującego realizację przedsięwzięcia, który powziął wątpliwości co do jego charakteru. Po drugie, decyzja taka niezbędna jest zawsze w sytuacji, gdy istnieją wątpliwości co do charakteru urządzonej gry.

Sąd stanął również na stanowisku, że przepisu art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie można uznać za „przepis techniczny” w rozumieniu art. 1 pkt 11 Dyrektywy 98/34/WE, a w konsekwencji brak podstawy do uznania niemożności stosowania dyspozycji art. 89 ust. 1 u.g.h. jako przepisu niezgodnego z prawem unijnym (por. pogląd wyrażony w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11 oraz w wyroku NSA z 7 września 2012 r. w sprawie II GSK 185/12). Również przepisów art. 2 ust. 3 i ust. 5 ustawy o grach hazardowych nie można uznać za „przepisy techniczne” w rozumieniu art. 1 pkt 11 Dyrektywy 98/34/WE, a w konsekwencji brak podstawy do ustalenia niemożności stosowania dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 2 u.g.h. jako przepisu niezgodnego z prawem unijnym.

Również fakt prowadzenia postępowania o przestępstwo karne skarbowe nie generowało obowiązku zawieszenia przez organ prowadzonego postępowania w oparciu o przepis art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Postępowanie karne skarbowe oparte jest o zasadę winy, a wobec tego toczy się nie wobec osoby prawnej, lecz wobec osoby fizycznej, a o jego końcowym wyniku nie decyduje tylko ocena charakteru gry, ale także kwestia winy osoby, której postawiono zarzuty, a następnie którą oskarżono o przestępstwo lub wykroczenie karne skarbowe.

W sprawie o sygn. akt II SA/Sz 177/15 Sąd stanął przed koniecznością udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy nieostateczna decyzja organu cofająca zezwolenia w zakresie urządzania gier hazardowych podlegała wykonaniu od dnia jej doręczenia, a tym samym, czy istniały podstawy prawne i faktyczne do wymierzenia stronie skarżącej kary pieniężnej z tytułu urządzenia bez zezwolenia gier hazardowych. W okresie za który wymierzono karę

pieniężną, strona skarżąca posiadała ważne zezwolenia na urządzenie zakładów wzajemnych.

Sąd uznał, że nie sposób przyjąć, aby nieostateczna decyzja cofająca zezwolenie mogła zniweczyć skutki ostatecznej decyzji udzielającej zezwolenie na urządzenie zakładów wzajemnych w punktach przyjmowania tych zakładów. W ocenie Sądu, za przyjęciem, że decyzja o cofnięciu zezwolenia nie podlega wykonaniu, dopóki nie stanie się ostateczna, przemawia zarówno wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej jak i konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania.

Poza analizą przepisów Ordynacji podatkowej Sąd zauważył, że również w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości akcentuje się ochronę praw jednostki i wskazuje, że to ostateczny charakter decyzji administracyjnej, który nabywa ona wraz z upływem rozsądnego terminu na wniesienie środka prawnego lub przez wyczerpanie dróg odwołania, przyczynia się do pewności prawa (por. wyrok Trybunału z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C-2/06 Willy Kempter KG przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas).

W szeregu wyrokach zapadłych w sprawach o zmianę decyzji dotyczącej zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych (np. sygn. akt II SA/Sz 398/15, II SA/Sz 336/15, II SA/Sz 395/15, II SA/Sz 346/15, II SA/Sz 348/15, II SA/Sz 349/15, II SA/Sz 379/15, , II SA/Sz 396/15), Sąd wypowiedział się co do technicznego charakteru przepisu art. 135 ust. 2 ustawy o grach hazardowych w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE i czy brak notyfikacji tej ustawy Komisji Europejskiej powoduje, że nie może być on stosowany. W myśl ww. przepisu w wyniku zmiany zezwolenia nie może nastąpić zmiana miejsc urządzania gry, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gry na automatach o niskich wygranych.

W swych orzeczeniach Sąd podkreślił, że wprawdzie wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. nie przesądził o kwalifikacji przepisów ustawy o grach hazardowych, tym nie mniej Komisja Europejska w roku bieżącym (2015) zajęła stanowisko co do charakteru przepisów zgłoszonej w dniu 5 listopada 2014 r. do notyfikacji projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych (druk sejmowy nr 2927). W powiadomieniu nr 2014/537/PL wskazała, że ww. projekt ustawy nie jest przepisem technicznym, ani procedurą zgodności. Nie budzi żadnych wątpliwości Sądu, że powyższe stwierdzenie Komisji Europejskiej należy odnieść także do będącego podstawą wydania zaskarżonej decyzji art. 135 ust. 2 ustawy o grach hazardowych.

Nowelizacja obejmuje bowiem modyfikację art. 135 ust. 2 u.g.h., któremu nadano następującą treść: "Zmiana zezwolenia nie może dotyczyć zmiany miejsc urządzania gry, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gry na automatach o niskich wygranych".

Przepis ten w brzmieniu obowiązującym na dzień wydania zaskarżonych decyzji jak i zaproponowanym w projekcie zmiany ustawy, w istocie ma taki sam sens i wynika z niego taka sama norma prawna. W uzasadnieniu do projektu ustawy wyjaśniono, że przeredagowanie omawianego przepisu miało na celu wyłącznie dokładne i w sposób



zrozumiały dla adresata wyrażenie intencji prawodawcy, iż zmiana zezwolenia nie może dotyczyć zmiany miejsca urządzenia gier (z określonym wyjątkiem).

Zatem stanowisko, że przedmiotowy przepis nie wprowadza warunków mogących mieć wpływ na właściwość lub sprzedaż automatów o niskich wygranych, znajduje odzwierciedlenie także w poglądach samej Komisji Europejskiej. Z tych względów brak jest podstaw do uznania powołanego przepisu za stanowiącego "regulację techniczną" w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE i istnienia obowiązku jego notyfikacji.

Sąd dodał, że nawet jeśliby przyjąć, że przepis art. 135 ust. 2 stanowi przepis techniczny, to i tak nieuprawnione byłoby twierdzenie, iż brak notyfikacji tej ustawy Komisji Europejskiej powoduje, że nie może być on stosowany. Ustawa o grach hazardowych jest aktem obowiązującym i nadal korzysta z domniemania konstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny, pomimo kierowanych do niego pytań prawnych, nie orzekł niezgodności z Konstytucją któregośkolwiek z jej przepisów.

Dość liczną grupę spraw w tej kategorii stanowiły te, których przedmiotem było obciążenie kosztami badania sprawdzającego automatu do gier o niskich wygranych (np. sprawy o sygn. akt: II SA/Sz 603/15, II SA/Sz 598/15, II SA/Sz 637/15, II SA/Sz 683/15, II SA/Sz 602/15, II SA/Sz 717/15, II SA/Sz 600/15, II SA/Sz 632/15, II SA/Sz 633/15, II SA/Sz 636/15, II SA/Sz 865/15). W sprawach tych kwestionowane było upoważnienie i kompetencje jakie posiadać miało Laboratorium Celne. Organ, który prowadził postępowanie i wydał postanowienie nie miał, w ocenie Sądu, kompetencji do badania dokumentów, które stanowiły podstawę do wydania upoważnienia przez Ministra Finansów, w szczególności nie posiadał legitymacji do ich merytorycznej weryfikacji. Za niezasadny Sąd uznał również zarzut dotyczący braku bezstronności po stronie przeprowadzającej badania jednostki, z uwagi na jej strukturalne powiązanie z podmiotem, który zlecił przeprowadzenie badań. Przepisy regulujące wydawanie upoważnień wyraźnie bowiem wskazują, że jednostka ubiegająca się o przyznanie statusu jednostki badającej musi posiadać autonomiczność względem podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych oraz ich organizacji i stowarzyszeń, brak jest analogicznej regulacji jeżeli chodzi o autonomiczność względem jednostek zlecających badanie i znajdujących się w tej samej strukturze organizacyjnej. Znaczącym wydaje się być tutaj kryterium obiektywizmu i standardów przeprowadzonych badań, które mogą zostać zanegowane i doprowadzić do utraty upoważnienia.

Dokonując oceny upoważnienia w kontekście spełniania przez jednostkę badającą wymogów, o których mowa w art. 23f ustawy o grach hazardowych, organ wkroczyłby w kompetencje zastrzeżone dla Ministra Finansów, co w ocenie Sądu byłoby niedopuszczalne.

## **Oplaty adiacenckie oraz opłaty za niezagospodarowanie nieruchomości w określonym terminie (6073), Przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności (6074)**

### **Sprawy o symbolu 6073**

W sprawie II SA/Sz 604/14 Sąd, po rozpoznaniu skargi trzech współwłaścicieli nieruchomości, stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji SKO w części utrzymującej w mocy decyzję organu I instancji co do jednego ze skarżących, a w pozostałej części uchylił zaskarżoną decyzję. Sprawa administracyjna dotyczyła ustalenia opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego jej podziałem dokonany na wniosek trzech jej współwłaścicieli. Przyczyną stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej w części dotyczącej jednego ze współwłaścicieli było stwierdzone przez Sąd rażącego naruszenia prawa (art. 156 § 1 pkt 2 K.p.a.) polegającego na rozpatrzeniu przez Kolegium odwołania, które nie zostało podpisane. Sąd wyjaśnił, że administracyjne postępowanie odwoławcze oparte jest na zasadzie skargowości co oznacza, iż jego uruchomienie jest zawsze wynikiem odwołania i nigdy nie może być wszczęte z urzędu. Odwołanie może wywołać skutek prawny tylko wtedy, gdy spełnia wymogi formalne określone w art. 63 K.p.a. i zostanie wniesione w ustawowym terminie. Jednym z takich wymogów jest podpisanie podania przez wnoszącego (art. 63 § 3 K.p.a.). Zgodnie zaś z art. 64 § 2 K.p.a., jeżeli podanie nie czyni zadość wymogom ustalonym w przepisach prawa, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie siedmiu dni z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie podania bez rozpoznania. Natomiast rozpatrzenie sprawy pomimo braku podpisu strony na złożonym odwołaniu, tak jak miało to miejsce w omawianej sprawie, skutkuje nieważnością decyzji w postępowaniu odwoławczym. Dokonując oceny legalności zaskarżonej decyzji w pozostałej części Sąd stwierdził, że decyzja narusza przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami dotyczące zasad obowiązywania operatu szacunkowego. Operat szacunkowy stanowi dowód tego, jaką wartość przedstawiała nieruchomość przed i po podziale, według cen na dzień ustalenia opłaty, a różnica tych wartości jest podstawą określenia opłaty. W myśl art. 156 ust. 3 tej ustawy, operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, przez okres 12 miesięcy od daty jego sporządzenia, chyba że wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154. Ustawodawca dopuścił w art. 156 § 4 u.g.n. posługiwanie się operatem po upływie 12 miesięcy od jego sporządzenia, jednak dopiero po potwierdzeniu jego aktualności przez rzeczoznawcę majątkowego, które to potwierdzenie następuje przez umieszczenie stosownej klauzuli w operacie szacunkowym przez rzeczoznawcę, który go sporządził. W rozpoznawanej sprawie operat szacunkowy na dzień orzekania przez Kolegium utracił swoją aktualność. Zgodnie z art. 156 ust. 4 powołanej u.g.n. w zw. z § 58 ust. 1 rozporządzenia, rzeczoznawca majątkowy, który sporządził operat szacunkowy powinien umieścić w tym wypadku w treści wydanej przez siebie opinii

odpowiednią klauzulę, opatrzyć ją pieczęcią, podpisać i zamieścić datę. W kontrolowanej sprawie adnotacji zamieszczonej przez rzeczoznawcę na operacie nie można uznać za potwierdzenie jego aktualności na dzień wydawania decyzji przez Kolegium, skoro autor dokumentu potwierdził aktualność operatu w okresie jego aktualności i na dzień wydania decyzji pierwszoinstancyjnej. Poza tym adnotacja ta ze względu na nieczytelny podpis i brak pieczęci powoduje, że jej autor jest nierozpoznawalny. W ocenie Sądu, organ odwoławczy uczynił podstawą swoich ustaleń nieaktualny operat szacunkowy, co stanowi istotne naruszenie art. 156 ust. 3 i ust. 4 u.g.n. oraz art. 7 i art. 77 § 1 w zw. z art. 140 K.p.a., gdyż nie ma możliwości rozstrzygnięcia, czy dane stanowiące podstawę wyceny i w efekcie oparta na nich opłata adiacencka są zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy.

W sprawie II SA/Sz 116/15 Sąd rozważał między innymi, czy kościelnym osobom prawnym przysługuje zwolnienie od ustalenia i pobrania opłaty adiacenckiej od wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego jej podziałem dokonany na wniosek współwłaścicieli będących takimi podmiotami. Wniesiona przez strony skarga została oparta na zarzucie niewłaściwej wykładni art. 13 ust. 6 w zw. z art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz. U. z 2005 r. nr 231, poz. 1965) oraz art. 55 ust. 4 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r., poz. 1169), poprzez nieuwzględnienie zwolnienia kościelnych osób prawnych od świadczeń na fundusz gminny i fundusz miejski od nieruchomości lub ich części, stanowiących własność tych osób, niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej. W konkluzji szerokiego wywodu prawnego Sąd stwierdził, że opłata adiacencka nie jest należnością podatkową, a do takich odwołują się art. 13 ust. 1 i art. 55 ust. 1 ww. ustaw.

W sprawie II SA/Sz 770/14 Sąd uchylając decyzje organów administracji publicznej obu instancji stwierdził, że organ odwoławczy co do stawki opłaty adiacenckiej rozpatrzył sprawę jedynie w oparciu o uchwałę z 2001 r. błędnie wskazując, że ustala ona stawkę opłaty adiacenckiej w wysokości 25% podczas, gdy stawka w niej wskazana wynosi 15%. Ponadto, wskazując na treść art. 98a ustawy o gospodarce nieruchomościami Sąd wywiódł, że data, w której decyzja o podziale nieruchomości stała się ostateczna, niezbędną jest zarówno do sporządzenia operatu szacunkowego nieruchomości, jak i do ustalenia przez organ stawki opłaty adiacenckiej. Za zasadny uznany został podniesiony w skardze zarzut, iż strony nie zostały poinformowane przed wydaniem decyzji o możliwości rozłożenia na raty należnej opłaty adiacenckiej, skoro organ I instancji kwestię tą winien rozstrzygnąć w swojej decyzji (art. 147 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Biorąc pod uwagę powyższe, Sąd uznał, że zaskarżona decyzja i poprzedzająca ją decyzja wydane zostały z naruszeniem art. 9 K.p.a., które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy oraz z naruszeniem art. 98a ust. 1 i 1a ustawy o gospodarce nieruchomościami, które miało wpływ na wynik sprawy.

#### **Sprawy o symbolu 6074**

W sprawie sygn. akt II SA/Sz 690/15 WSA w Szczecinie wyrokiem z dnia 17 grudnia 2015 r. uchylił decyzję ostateczną organu I instancji z 17 grudnia 2013 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości. Decyzję tę zaskarżył prokurator działając na podstawie art. 50 § 1, art. 52 § 2 i art. 53 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Skarżący wnosząc o uchylenie ww. decyzji zarzucił, że została ona wydana na podstawie art. 1 ust. 1 i 3 ustawy o przekształceniu, który to wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2015 r. (sygn. akt K 29/13) uznano za niezgodny z art. 2 Konstytucji RP, co stanowi podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego. Sąd uwzględnił skargę, a powołując się na art. 53 § 3 P.p.s.a. wskazał, że prokurator może wnieść skargę w terminie sześciu miesięcy od dnia doręczenia stronie rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej. W niniejszej sprawie termin ten został dotrzymany. Legitymacja skargowa prokuratora oparta jest na przesłance ochrony obiektywnego porządku prawnego. Jak wynika z art. 145 § 1 pkt 1 lit. b P.p.s.a., sąd administracyjny uchyla decyzję, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego. W Kodeksie postępowania administracyjnego, w art. 145 § 1, art. 145a i art. 145b, określone zostały przesłanki wznowienia postępowania administracyjnego. Jedną z nich jest orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego została wydana decyzja (art. 145a K.p.a.). W ocenie Sądu, dla uznania, iż w sprawie doszło do naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania wystarczające jest stwierdzenie, że Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę wydania decyzji. Nieistotne jest przy tym przez kogo skarga została wniesiona, kto mógłby występować z wnioskiem o wznowienie postępowania i w jakim terminie. Należy bowiem zwrócić uwagę na fakt, że uchylenie decyzji w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. b P.p.s.a. powoduje nie wznowienie postępowania, lecz ponowne rozpoznanie sprawy w trybie zwykłym. Podobne wyroki zapadły w 2015 r. w sprawach o sygn. akt II SA/Sz: 668/15, 642/15, 686/15, 569/15, 584/15, 539/15, 570/15, 585/15, 687/15.

W sprawie o sygn. akt II SA/Sz 698/14 w przedmiocie zwrotu bonifikaty, w uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę Sąd wyjaśnił, że żądanie zwrotu bonifikaty jest obligatoryjne w przypadku zbycia nieruchomości przez osobę, na rzecz której dokonano przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności i udzielono bonifikaty w opłacie z tego tytułu, przed upływem 5 lat od dnia przekształcenia. Odstąpienie od żądania zwrotu bonifikaty winno również nastąpić w formie decyzji administracyjnej, lecz wydanej w odrębnym postępowaniu, zainicjowanym wnioskiem strony, wskazującym na istnienie szczególnie uzasadnionych okoliczności uzasadniających odstąpienie od żądania zwrotu bonifikaty.

W sprawie sygn. akt II SA/Sz 337/15 Sąd w wyroku z dnia 9 listopada 2015 r. oddalającym skargę, między innymi zajmował się wynikającym z art. 5a ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości

zagadnieniem pomocy publicznej uregulowanym w przepisach ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Zdaniem Sądu, nie tylko bonifikata, czy rozłożenie płatności na raty w przypadku przekształcenia objęte może być pomocą publiczną, ale przede wszystkim sama opłata za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Sąd stwierdził, że organy obu instancji prawidłowo przyjęły, że wniosek strony o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości stanowiącej własność gminy, należało traktować jako wniosek o udzielenie pomocy publicznej, a w konsekwencji winien mieć zastosowanie wobec tej strony art. 37 ust. 7 ustawy o pomocy publicznej, zgodnie z którym, podmiot ubiegający się o pomoc jest obowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu stosownych dokumentów wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy, a niezuzupełnienie wniosku skutkuje jego nierozpoznanie. Podobne zagadnienia były też przedmiotem rozważań Sądu w sprawach o sygn. II SA/Sz 292/15 i II SA/Sz 343/15.

W sprawie sygn. akt II SA/Sz 930/14 Sąd oddalając skargę na postanowienie SKO o zawieszeniu postępowania w przedmiocie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości stwierdził, że zagadnienie istnienia prawa użytkowania wieczystego jest kluczowe dla oceny możliwości jego przekształcenia w prawo własności. Sądowy spór co do istnienia prawa użytkowania wieczystego jest okolicznością determinującą postępowanie o przekształcenie go w prawo własności. Przekształcić można bowiem prawo, które istnieje, a formalne uruchomienie trybu zmierzającego do jego rozwiązania jest zagadnieniem wstępnym mającym pierwszeństwo przed podjęciem rozstrzygnięcia administracyjnego w trybie ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości.

### **Sprawy z zakresu podatku od towarów i usług (6110). Zobowiązania podatkowe (611)**

W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 153/15 istota sporu dotyczyła, czy zasadnie organy podatkowe uznały w zaskarżonej interpretacji, że skarżącej Gminie nie przysługiwało prawo do odliczenia, w sposób określony we wniosku, podatku naliczonego związanego z wydatkami dotyczącymi przedmiotowej inwestycji (przystani żeglarskiej), w związku z zamierzonym przeznaczeniem tej inwestycji dla celów działalności gospodarczej (świadczenia odpłatnej usługi dzierżawy).

Zdaniem skarżącej Gminy, w związku z zamierzonym zawarciem umowy dzierżawy obiektów przystani żeglarskiej, a tym samym wykorzystywaniem majątku przedmiotowej inwestycji do działalności polegającej na wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT, Gminie przysługiwać będzie prawo do odliczenia podatku naliczonego - stosownie do art. 86 ust. 1 i ust. 10 u.p.t.u. - z faktur potwierdzających nabycie towarów i usług służących inwestycji, w części, w której jest ona bieżąco realizowana i nie została jeszcze oddana do użytkowania, natomiast w stosunku do części inwestycji, która została już zrealizowana

i oddana do użytkowania, zmiana przeznaczenia tej części przystani przez oddanie jej w dzierżawę, uprawnia Gminę do zastosowania wieloletniej korekty podatku naliczonego, przewidzianej w art. 90 i art. 91 u.p.t.u.

Organ uznał natomiast, że Gmina, nabywając towary i usługi związane z realizacją przedmiotowej inwestycji nie dokonywała tych czynności do działalności gospodarczej, a tym samym nie spełniała przesłanek z – cytowanego powyżej - art. 86 ust. 1 u.p.t.u., a późniejsza zmiana przeznaczenia i włączenie tego majątku do działalności gospodarczej nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego lub jego korekty, nie istnieje bowiem/nie powstał podatek który można odliczyć. Dotyczące korekty podatku naliczonego przepisy art. 91 u.p.t.u. – również cytowane powyżej - nie mogą bowiem stworzyć prawa do odliczenia, skoro to prawo nie powstało już wcześniej, w momencie nabywania towarów i usług.

W ocenie Sądu, nieprawidłowe jest stanowisko organu, zgodnie z którym w sytuacji faktycznego przeznaczenia inwestycji dla czynności opodatkowanych, przy wcześniejszym niewykorzystywaniu ich do takich czynności (lub braku zamiaru wykorzystywania do czynności opodatkowanych) – skarżącej Gminie nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług potrzebnych do jej wytworzenia (budowy) - także w drodze korekty - z uwagi na nieistnienie (niepowstanie) podatku, który można odliczyć. Stanowisko to nie uwzględnia zasady neutralności podatku VAT i jednocześnie narusza przepis art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Ocena taka – jak wskazał Sąd - odnosi się także do zmiany sposobu wykorzystania części inwestycji, która nie została jeszcze oddana do użytku.

Sąd zauważył dodatkowo, że w zaskarżonej interpretacji organ odnosił się do przedstawionego we wniosku zdarzenia, w którym jednak Gmina nieprawidłowo (ale w zgodzie z ówczesnym orzecznictwem i praktyką organów podatkowych), wskazywała na czynności cywilnoprawne dokonywane z jej jednostką organizacyjną (budżetową), uznając ją przy takich czynnościach za odrębnego podatnika. W związku z wyjaśnieniem w aktualnym orzecznictwie TSUE i NSA (vide: ww. postanowienie TSUE z 5.06.2015 r. w sprawie C-500/13, wyrok TSUE z 29.09.2015 r. w sprawie C-276/14, uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 26.10.2015 r., sygn. akt I FPS 4/15), że takie traktowanie wewnętrznych jednostek i zakładów budżetowych gminy nie jest prawidłowe, a podmioty te nie są odrębnym od gminy podatnikiem.

Istotne jest przy tym, że orzeczenia te odnoszą się do stanu prawnego objętego wnioskiem i – z oczywistych względów – nie tworzą nowego stanu prawnego, lecz dokonują jego wykładni, którą zarówno Sąd jak i organ podatkowy powinny uwzględniać. W tym zakresie organ powinien rozważyć też skuteczność oddania przez Gminę takiej niesamodzielnej jednostce organizacyjnej nieruchomości w trwały zarząd – mając na względzie odnoszące się do tej kwestii poglądy wyrażone w uzasadnieniu ww. uchwały NSA.

Wobec tego, że dokonana przez organ podatkowy ocena stanowiska Gminy w zakresie pytań z pkt. 2 i 3 oparta została na nieprawidłowej wykładni art. 86 oraz art. 91

u.p.t.u., Sąd uznał, że zaskarżona interpretacja została wydana z naruszeniem tych przepisów.

W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1517/14 zasadniczą kwestią sporną rozpoznawanej sprawy były ustalenia faktyczne co do przedmiotu dokonanej transakcji i co do istnienia lub nieistnienia obowiązku podatkowego z punktu widzenia uregulowań przepisu art. 6 pkt 1 u.p.t.u., a więc, czy czynność dostawy, sprzedaży prawa użytkowania wieczystego działki wraz z zabudowaniami, odnosi się do nieruchomości, jak uważa skarżąca Spółka, czy do zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jak stwierdzono w zaskarżonej decyzji.

Po przywołaniu przepisów art. 6 pkt 1 u.p.t.u., art. 2 pkt 27e u.p.t.u., art. 551 K.c., Sąd wskazał, że stosownie do definicji ustawowej, podstawowym wymogiem jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań), ponadto zespół ten powinien być wydzielony (wyodrębniony) w istniejącym przedsiębiorstwie, przy czym wydzielenie to ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych).

Zdaniem Sądu, prawidłowo zatem organ odwoławczy stwierdził, że elementami zespołu składników materialnych i niematerialnych, stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa, powinny być w szczególności aktywa trwałe, obrotowe, a także czynnik ludzki, czyli kadra pracownicza, natomiast wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itp. Przy czym, w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze. Wyodrębnienie finansowe z kolei najpełniej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Nie oznacza ono samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Natomiast wyodrębnienie funkcjonalne należy rozumieć jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić funkcjonalnie odrębną całość - obejmować elementy niezbędne do samodzielnego prowadzenia działań gospodarczych, którym służy w strukturze przedsiębiorstwa. Aby zatem część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, musi ona - obiektywnie oceniając - posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania jako samodzielny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą zatem umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa.

Istotne jest więc ustalenie, czy dany zespół aktywów (przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa), który jest przedmiotem zbycia, pozwala na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, której służy (vide: wyroki NSA

z 15.05.2012 r., sygn. I FSK 1223/11 oraz z 21.02.2012 r., sygn. I FSK 810/11).

Sąd wskazał nadto, że takie rozumienie tych pojęć zgodne jest z art. 19 Dyrektywy 2006/112, w myśl którego, w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego.

Sąd podzielił przy tym pogląd zaprezentowany przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27.09.2011 r., sygn. I FSK 1383/10, że aby dany zespół składników materialnych i niematerialnych był zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, wystarczy samodzielne wykonywanie jego zadań gospodarczych. Korzystanie z usług zewnętrznych w zakresie obsługi informatycznej, rachunkowej, finansowej i kadrowej nie ma wpływu na niezależność funkcjonowania.

Z takim rozumieniem pojęcia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” koresponduje przepis art. 91 ust. 9 u.p.t.u., traktujący nabywcę takiego przedmiotu w tym zakresie (części przedsiębiorstwa) jako następcę prawnego zbywcy. Przepis ten stanowi więc odzwierciedlenie zasady wyrażonej w ww. art. 19 Dyrektywy 2006/112. Mając powyższe na względzie Sąd stwierdził, że zasadnie organ odwoławczy zauważył, iż spełnienie kryteriów przedsiębiorstwa będzie się zmieniało w zależności od wykorzystania składników w realiach sprzedającego, poprzez funkcjonalne powiązanie polegające na przydatności do realizacji jego działań gospodarczych. Uznanie całości pod względem organizacyjnym i funkcjonalnym nie jest jednakowe dla każdego podmiotu, zależy bowiem od struktur przyjętych u sprzedającego. Z jednej strony istotny jest więc moment pozostawiania ich w majątku zbywcy i ich wykorzystywanie, tj. organizacyjne i finansowe wyodrębnienie zespołu składników w istniejącym przedsiębiorstwie, z drugiej natomiast strony potencjalna możliwość wykorzystania przez nabywcę tego zespołu majątku po dniu jego zbycia/nabycia i możliwość kontynuowania działań gospodarczych. Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części należy więc oceniać indywidualnie w każdej sprawie.

W ocenie Sądu, sporną transakcję należało uznać za sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

### **Sprawy z zakresu podatku akcyzowego (6111)**

W 2015 r. Sąd w sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1474/14 wydał wyrok po uzyskaniu rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyniku zadanego pytania prejudycjalnego WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2014 r. o treści: "Czy art. 27 ust. 1 lit. f) w związku z brzmieniem motywów dwudziestego i dwudziestego drugiego Preambuły Dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U.UE.L.1992.316.21) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których



alkohol etylowy używany przez podmiot zużywający bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych, nieprzekraczający w każdym przypadku zawartości alkoholu w tych produktach: 8,5 l litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów, nie jest objęty zwolnieniem podatkowym z tej przyczyny, że podmiot zużywający nie posiada odrębnej decyzji właściwego organu podatkowego określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia?".

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, postanowieniem z dnia 3 grudnia 2014 r. w sprawie C-313/14 (sprostowanym postanowieniem z dnia 9 lutego 2015 r.), udzielił odpowiedzi na zadane pytanie prejudycjalne stwierdzając, że: "Artykuł 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że przepis ten stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom takim jak te w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie przewidzianego w nim zwolnienia od zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy rzeczzonego przepisu."

Sąd wskazał, że sporna w sprawie jest prawnopodatkowa ocena możliwości skorzystania przez skarżącą spółkę ze zwolnienia określonego w przepisach art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) w związku z przepisami art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym przewidującego wyłączenie od opodatkowania przez podmiot zużywający alkoholu etylowego przeznaczonego do wytwarzania artykułów spożywczych. Kwestię opodatkowania podatkiem akcyzowym alkoholu i napojów alkoholowych reguluje na poziomie Unii Europejskiej Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U.UE.L.1992.316.21). W art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy przewidziano, że Państwa Członkowskie zwalniają produkty objęte Dyrektywą z ujednoliczonego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów, gdy są one używane bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych (rozlewanych lub innych), pod warunkiem że w każdym przypadku zawartość alkoholu w tych produktach nie przekracza: 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów.

W tej sytuacji, w sprawie konieczne stało się rozstrzygnięcie, czy implementacja ze względu na osiągnięcie celu, jakim jest zwolnienie alkoholu etylowego od podatku akcyzowego przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG, nastąpiła

prawkłowo do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, jak teŹ rozstrzygnięcie, czy w sprawie odmówić zastosowania przepisów art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) w związku z przepisami art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym, jako niewłaściwie wprowadzonych do polskiego porządku prawnego, dając pierwszeństwo przepisowi art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG.

Dla prawdkłowego rozstrzygnięcia sprawy konieczne było zatem zinterpretowanie zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG, dlatego teŹ skład orzekający w sprawie postanowieniem z dnia 29 maja 2014 r. - na podstawie art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej - skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przywołane wyŹej pytanie prejudycjalne.

Tak więć, prawdkłowa interpretacja ww. przepisu Dyrektywy umożliwiła składowi orzekającemu w sprawie rozstrzygnięć kwestii, czy wprowadzony przez normodawcę krajowego warunek uzyskiwania przez podmiot zuŹywający decyzji określającej normy zuŹycia alkoholu etylowego (podlegającego zwolnieniu) mieści się w ramach pozostawionej Państwu Członkowskim swobody wyboru odnośnie do stosowania zwolnień od podatku w zależności od sposobu ostatecznego wykorzystania produktów akcyzowych na ich terytorium.

Wobec jednoznacznego przesądzenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w ww. postanowieniu, Źe art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom, które uzależniają stosowanie przewidzianego w nim zwolnienia od zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zuŹycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy tego przepisu, oraz wobec ustalenia i stwierdzenia przez organy obu instancji, Źe skarŹąca spółka nie spełniła wymogu posiadania decyzji określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zuŹycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych, dlatego teŹ stała się podatnikiem podatku akcyzowego, i wobec zaistnienia w sprawie wskazanej kolizji regulacji krajowych z prawodawstwem Unii Europejskiej – na podstawie art. 91 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia, stanowiącego część Traktatu Akcesyjnego – naleŹało odmówić zastosowania przepisów art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) w związku z przepisami art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym, jako niewłaściwie implementowanych do polskiego porządku prawnego, dając pierwszeństwo przepisowi art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG.

Nadto, wobec ustaleń faktycznych poczynionych w sprawie przez organ podatkowy I instancji, zaakceptowanych przez organ odwoławczy - zgodnie z którymi skarŹąca spółka spełniła wymogi formalne określone w przepisach art. 32 ust. 5 - ust. 13 ustawy o podatku akcyzowym do uzyskania zwolnienia podatkowego na napoje alkoholowe, tj. m.in.: dokonała

zgłoszenia rejestracyjnego, potwierdziła na dokumencie dostawy odbiór wyrobów akcyzowych, prowadziła ewidencję wyrobów akcyzowych według określonego wzoru - konieczne było uchylenie zaskarżonych decyzji oraz poprzedzających je decyzji organu podatkowego I instancji, jako wydanych z naruszeniem art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG, w następstwie uzależnienia stosowania przewidzianego w nim zwolnienia od zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez spółkę decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku.

Nadto, w zakresie podatku akcyzowego Sąd rozstrzygał m.in. w sprawach sporu dotyczącego oceny czy nabyte w państwie członkowskim Unii Europejskiej, a następnie sprowadzone na terytorium kraju samochody były - jak przyjmowały organy podatkowe - samochodami przeznaczonymi zasadniczo do przewozu osób (klasyfikowanym do pozycji CN 8703) i podlegającymi opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, czy też samochodami ciężarowymi (pozycja CN 8704), jak twierdziła strona skarżąca, niepodlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem (np. I SA/Sz 888/15, I SA/Sz 964/15, I SA/Sz 1006/15, I SA/Sz 1059/15). Sąd przyjmował, że procedura klasyfikowania pojazdu samochodowego do pozycji CN winna przebiegać w ten sposób, że na wstępie powinno być ustalone przeznaczenie danego pojazdu. Do pozycji CN 8703 można zakwalifikować jedynie pojazd, który jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób. Dopiero, spełnienie tego warunku uprawnia do zastosowania dalszej procedury klasyfikacji w oparciu o Noty Wyjaśniające. Natomiast, ustalenie, że pojazd nie jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób powoduje, że winien być zaklasyfikowany do pozycji CN 8704 - pojazdy samochodowe do transportu towarowego.

W ocenie Sądu organy prawidłowo dokonywały ustaleń co do zasadniczego przeznaczenia pojazdu na podstawie m.in. dokumentów otrzymanych ze starostwa przedłożonych w celu rejestracji pojazdu, w tym zagranicznego dowodu rejestracyjnego, zaświadczenia o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdu, rachunku dotyczącego usługi zmian samochodu ciężarowego na samochód osobowy, dokumentu obejmującego opis zmian dokonanych w pojeździe na terytorium kraju oraz informacji producenta pojazdu. Przy czym podkreślano, że o zasadniczym przeznaczeniu pojazdu decyduje jego producent, ponieważ to właśnie on tworzy konstrukcję pojazdu zgodną z normami bezpieczeństwa i przepisami o ruchu drogowym, która ma odpowiadać określonemu przeznaczeniu pojazdu. Konstrukcyjnego przeznaczenia samochodów nie zmieniają ich użytkownicy dokonujący adaptacji wnętrza do własnych potrzeb.

Według Sądu zasadna była odmowa organów uznania dowodu rejestracyjnego za wiążący dokument, z którego treści wynika brak zasadniczego przeznaczenia pojazdu do przewozu osób. Dowód rejestracyjny jest bowiem zasadniczo dokumentem stwierdzającym dopuszczenie pojazdu do ruchu. Podobnie Sąd uznał, że homologacja nie jest podstawowym dowodem świadczącym o klasyfikacji pojazdu jako ciężarowego w celu określenia należnego

podatku akcyzowego. Świadczenie homologacji jest urzędowym potwierdzeniem, że dany typ pojazdu z punktu widzenia bezpieczeństwa może uczestniczyć w ruchu drogowym.

Jedynie w jednej sprawie z tego zakresu skargę uwzględniono stając na stanowisku, że organy błędnie oceniły zgromadzony materiał dowodowy (I SA/Sz 733/15).

W 2015 r. wśród spraw z zakresu podatku akcyzowego sporą grupę, stanowiły sprawy związane z określeniem zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe, z powodu niedochowania warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki akcyzy (braki i nieprawidłowości oświadczeń odbieranych przez podatników od nabywców tego oleju). Braki obejmowały zazwyczaj numery PESEL i NIP, brak typu i modelu urządzenia grzewczego, natomiast nieprawidłowości związane były między innymi z podawaniem przez nabywców niepełnych dat wystawienia oświadczeń, niepełnych adresów nabywców, które powodowały, że oświadczenia te nie spełniały warunków, o których mowa w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w sprawach skarg podatników, którzy prowadzili sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe z obniżoną stawką podatku akcyzowego, w części wyroków przyjmował, że celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w § 4 wymienionego rozporządzenia, było umożliwienie sprawowania kontroli nad obrotem olejami opałowymi, które mogły być wykorzystywane do innych celów niż opałowe. Sąd wskazał, że wymóg uzyskiwania oświadczeń jest jednym z elementów takiej kontroli, pozwalającym stwierdzić, czy sprzedawca sprzedał olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (wymieniony w rozporządzeniu warunek stosowania obniżonej stawki akcyzy), a następnie także na dokonanie weryfikacji wykorzystania oleju przez nabywcę. Ze składanego pisemnego oświadczenia nabywcy oleju opałowego wynikać ma zamiar przeznaczenia oleju na cele opałowe, a zatem ustalenie przez sprzedawcę tego, jaką stawkę akcyzy powinien zastosować przy dokonywaniu transakcji sprzedaży oleju uzależnione jest właśnie od tego, czy otrzymał od nabywcy oświadczenie, o jakim mowa w § 4 rozporządzenia. Dokonanie sprzedaży oleju opałowego z obniżoną stawką akcyzy możliwe jest bowiem tylko po uzyskaniu takiego oświadczenia, zawierającego co najmniej dane zawarte w przepisach rozporządzenia. I tak, w uzasadnieniu wyroków uchylających zaskarżoną decyzję zapadłych w sprawach o sygn. akt I SA/Sz 957/15, I SA/Sz 959/15 przyjmowano, że złożenie oświadczenia nie jest celem samym w sobie, lecz środkiem, który ma zapewnić organowi podatkowemu kontrolę rzeczywistego przeznaczenia nabywanego paliwa i korzystania ze związanego z tym uprawnienia do preferencyjnej stawki podatkowej. W związku z tym brak formalny, oświadczenia, np. brak PESEL lub NIP, nie może niweczyć uprawnienia do obniżenia podatku akcyzowego. W oświadczeniu muszą być zawarte dane pozwalające na łatwą i rzeczywistą identyfikację nabywcy oleju grzewczego i urządzenia grzewczego

w powiązaniu z konkretną transakcją. Kontrola zużycia oleju opałowego na cele opałowe nie może sprowadzać się do kontroli formalnej poprawności oświadczeń ponieważ samo stwierdzenie braku formalnego oświadczenia nie wystarczy do uznania, że zastosowanie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego jest nieuzasadnione, w szczególności gdy inne dowody potwierdzają rzetelność informacji i zużycie oleju opałowego na cele opałowe. Brak w oświadczeniu informacji dotyczących NIP, PESEL nabywcy lub niekompletny adresu zamieszkania kupującego nie muszą dyskwalifikować takiego oświadczenia i wykluczać prawa do obniżonej stawki podatkowej, jeżeli na podstawie danych zawartych w oświadczeniu organ ustalił nabywcę produktu, zaś transakcja i użycie oleju opałowego na cele grzewcze zostały potwierdzone (wyrok NSA z 24 września 2013 r. sygn. akt I GSK 1492/11, wyrok NSA z 24 września 2013 r. sygn. akt I GSK 1382/11, wyrok NSA z 10 września 2013 r. sygn. akt I GSK 1560/12, wyrok NSA z 11 września 2013 r. sygn. akt I GSK 474/11). Sąd wskazał, że oceniając „wagę” braków należy mieć na względzie fakt, że istotą oświadczenia jest wyrażenie wiedzy i woli konkretnego nabywcy, co do przeznaczenia oleju opałowego, zatem brak podpisu na „oświadczeniu”, powoduje, że dokument tak sformułowany nie może być uznany za oświadczenie. W przypadku braku podpisu pod oświadczeniem należy uznać, że brak jest wymaganego oświadczenia. Gdy w oświadczeniu podany jest typ urządzenia grzewczego (np. BUDERUS) bez podania jego rodzaju, a urządzenie grzewcze można zidentyfikować (na podstawie innych danych, w tym powszechnie dostępnych), to taki brak nie powinien skutkować zakwestionowaniem prawa do obniżonej stawki podatku. Z kolei w przypadku gdy w oświadczeniu nie podano rodzaju i typu urządzenia grzewczego (dotyczy to m.in. oświadczeń w formie „pieczęci”), to w takiej sytuacji nie można dokonać oceny, czy olej opałowy został nabyty na cele opałowe. Natomiast brak numeru PESEL lub NIP jest o tyle istotny, o ile na podstawie innych środków dowodowych (dokumenty, inne oświadczenia tych samych nabywców dołączone do innych transakcji nabycia od tego samego podmiotu) nie istnieje możliwość ustalenia nabywcy. W ocenie Sądu niedokonanie przez organ odwoławczy weryfikacji oświadczeń pod kątem celu, jakiemu służyło ich złożenie i porzestanie jedynie na formalnej kontroli, narusza zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.), zasady prawdy materialnej zobowiązującej organ do wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 O.p.) oraz przepisu art. 191 O.p. zobowiązującego organ podatkowy do oceny, czy dana okoliczność została udowodniona na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, szczególnie, że postępowanie dowodowe w tej sprawie zostało przeprowadzone. Organ ze zgromadzonego materiału nie wyciągnął wniosków.

Reasumując, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie przyjął, że oświadczenie spełnia swoją rolę jeżeli na podstawie danych w nim zawartych organ pozytywnie zweryfikuje nabywcę, a sama transakcja i użycie oleju zostały potwierdzone. Ocena uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowej w podatku akcyzowym nie może być oparta na samej tylko analizie formalnej poprawności oświadczeń. Prawidłowe rozumienie prawa

materialnego wytycza kierunek i zakres postępowania dowodowego oraz pozwala określić, co i jakimi środkami dowodowymi powinno zostać dowiedzione dla prawidłowego zastosowania właściwie rozumianego prawa materialnego.

W sprawach połączonych przez Sąd do wspólnego rozpoznania i wyrokowania pod sygnaturą akt I SA/Sz 581/15 (sygn. akt I SA/Sz 581-588/15, I SA/Sz 729-732/15) rozstrzygał w przedmiocie wysokości podatku akcyzowego w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem olejów smarowych oraz odmową stwierdzenia nadpłaty w tym podatku. Opisane rozstrzygnięcie zapadło po wcześniejszym uchyleniu przez NSA w wyrokach z dnia 10 marca 2015 r. i przekazaniu do ponownego rozpoznania wyroków WSA w Szczecinie. Dokonując kontroli instancyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny miał na względzie wyrok TSUE z 12 lutego 2015r. w sprawie C-349/13. Trybunał orzekł w nim, że art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania oraz art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 2008/118/WE z 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby produkty nienależące do zakresu stosowania tych dyrektyw, takie jak oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, były objęte podatkiem regulowanym przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliczonego podatku akcyzowego, ustanowionego przez rzeczony dyrektywy, jeżeli fakt objęcia przedmiotowych produktów tym podatkiem nie spowoduje zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi. (wyrok opublikowany [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)). Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że pogląd sądu pierwszej instancji jest zbieżny ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyartykułowanym w wyroku z 12 lutego 2015r. i w tej części zasługiwał na aprobatę. Jednakże zdaniem NSA wadliwy był pogląd dotyczący zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

Sąd rozpoznając ponownie ww. sprawy w rozważaniach wskazał, że zdaniem spółki - oleje smarowe, które przemieszczała na terytorium kraju z innego Państwa Członkowskiego UE w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, o kodach - CN 2710 19 87, CN 2710 19 81 - nie podlegały opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Zdaniem natomiast organów obu instancji, to że Dyrektywa energetyczna nie ma zastosowania do olejów smarowych wykorzystywanych w innych celach niż paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania, a więc nie są one objęte zharmonizowanym systemem opodatkowania podatkiem akcyzowym, nie oznacza jednak, że państwa członkowskie nie są uprawnione do opodatkowania olejów smarowych wykorzystywanych do innych celów niż paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. Możliwość taką daje bowiem art. 3 ust. 3 Dyrektywy horyzontalnej, który stanowi, że państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż wymienione w ust. 1 tej Dyrektywy, pod warunkiem jednak, że

podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekroczeniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. Spór w postępowaniu podatkowym pomiędzy spółką i organami podatkowymi dotyczył więc jedynie kwestii prawnej, czy przedmiotowe oleje smarowe nabywane przez spółkę podlegały opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Przedstawione wyżej zagadnienie prawne było przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. II FPS 5/13 (uchwała dostępna na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>). Zgodnie z tezą przyjętą w tej uchwale, w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 O.p., organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy. Sąd całkowicie podzielił stanowisko prawne przyjęte w tej uchwale, co równocześnie oznacza – w myśl art. 269 § 1 p.p.s.a. – że jest związany wykładnią prawa zawartą w sentencji tej uchwały. W związku z tym, w ocenie sądu, wskazane w uzasadnieniu uchwały ww. sytuacje, w których wszczęcie postępowania nie jest potrzebne, a więc nie jest uzasadnione, nie są wyczerpujące i dlatego zasadnie wyjaśniono, że należy tę potrzebę oceniać „ad casum - w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności”. Ocena taka powinna więc być dokonana przez organy podatkowe obu instancji również w przedmiotowej sprawie.

Sąd uznał, że przedmiot tego sporu nie wymagał wszczęcia odrębnego postępowania w kwestii określenia spółce prawidłowej wysokości zobowiązania w podatku akcyzowym. Dla rozstrzygnięcia przedmiotowego sporu nie było konieczne przeprowadzenie jakiegokolwiek postępowania wyjaśniającego – na taką potrzebę nie wskazywał też organ w zaskarżonych decyzjach. Organ dysponował bowiem niespornym stanem faktycznym i jego działania, a co zatem idzie i rozstrzygnięcie, ograniczało się do analizy stanu prawnego. Organy obu instancji były zatem w pełni uprawnione do rozstrzygnięcia tego prawnego sporu z podatnikiem wyłącznie w postępowaniu zainicjowanym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Postępowania wszczęte wnioskami o stwierdzenie nadpłaty powinny zakończyć się orzeczeniem organu podatkowego w kwestii żądania stwierdzenia nadpłaty, które to orzeczenie powinno zakończyć spór prawny dotyczący podleganiu olejów smarowych opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Żadna bowiem z podstaw do orzekania przez organ o kwocie zobowiązania podatkowego nie zaistniała w niniejszych sprawach. Ponadto zaskarżone decyzje stoją w oczywistej opozycji do art. 59 § 1 pkt 1 O.p. Zgodnie z tym przepisem, zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę. Nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe wygaśnie w całości tylko wówczas, gdy podatnik wpłaci podatek w takiej samej kwocie jaka wynika ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa (czyli w prawidłowej wysokości). W takiej sytuacji zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Jeżeli zatem w rozstrzyganych sprawach organy podatkowe orzekły o wysokości zobowiązania podatkowego w takiej wysokości jaka (ich zdaniem) wynika z mocy prawa, i to

w kwocie zadeklarowanej przez spółkę w ww. deklaracjach uproszczonych i zapłaconej przez nią – to oznaczałoby, że kwota zobowiązania zadeklarowana przez spółkę w wysokości wynikającej z „pierwotnej” deklaracji była kwotą zobowiązania podatkowego wynikającą z mocy prawa, czyli w prawidłowej wysokości i wygasła przez zapłatę. Zatem również z tego powodu orzeczenie o wysokości zobowiązania podatkowego byłoby zbędne.

Zdaniem Sądu, organ odwoławczy zasadnie wyjaśnił, że w myśl art. 72 § 1 pkt 1 O.p., za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Prawidłowo też organ stwierdził, że podatek nadpłacony to podatek zapłacony w kwocie wyższej niż należna, a podatek zapłacony nienależnie, to kwota uiszczona w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia, obowiązek ten nie istniał, albo wygasł. Stosownie do art. 75 § 2 pkt 1 lit. a O.p., uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku przysługuje również podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 tej ustawy, jeżeli w deklaracjach, o których mowa w art. 73 § 2 tej ustawy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek. Sąd nie podzielił jednak poglądu organu odwoławczego – opartego na wskazanym w decyzji orzecznictwie - że skoro z art. 75 § 4 O.p. wynika, iż w przypadku, gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę, to w każdym innym przypadku, gdy organ kwestionuje prawo do nadpłaty w wysokości określonej przez podatnika, zobowiązany jest do wypowiedzenia się w sprawie nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy) w formie decyzji, dopiero po uprzednim określeniu podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego. Jak już wyżej wskazywano, poglądy te utraciły aktualność w związku z opisaną uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13. Zdaniem Sądu, wobec uznania, że rozstrzygnięcie przedmiotowych wniosków skarżącej spółki o stwierdzenie nadpłaty powinno nastąpić wyłącznie w decyzji wydanej w postępowaniu „nadpłatowym” (bez wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego), to właśnie w decyzji w przedmiocie nadpłaty powinny być rozstrzygnięte kwestie prawne, dotyczące podlegania obowiązkowi podatkowemu w podatku akcyzowym wewnątrzspółnotowego nabycia olejów smarowych przez spółkę.

### **Sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych (6112)**

W 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie rozpoznał w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych 255 skarg na decyzje organów podatkowych, 134 skarg na interpretacje Ministra Finansów (postanowienia i wyroki).

Sąd rozstrzygając sprawy w przedmiocie interpretacji wydał 119 wyroków, wśród których było 50 wyroków uchylających zaskarżone interpretacje indywidualne, 69 wyroków oddalających skargi na interpretacje indywidualne.



W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wydał łącznie 173 wyroków w tym 41 wyroków uchylających decyzję organów podatkowych, oraz 132 wyroków oddalających skargę na decyzje organów podatkowych.

Rozstrzygnięcia w tych sprawach wydane zostały w przedmiocie: określenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym kwestie związane z podatkową kwalifikacją czynności związanych ze sprzedażą nieruchomości (I SA/Sz 785- 787/15; I SA/Sz 1458/14, I SA/Sz 1457/14 I SA/Sz 493/15, I SA/Sz 494/15 – kwalifikowanie jako prowadzenie działalności gospodarczej, I SA/Sz 850/15, I SA/Sz 734/15, I SA/Sz 723/15, I SA/Sz 173/15, I SA/Sz 451/15, I SA/Sz 1111-1112/14, I SA/Sz 651/14 ), z kosztami uzyskania przychodu (I SA/Sz 395/15, I SA/Sz 396/15, I SA/Sz I SA/Sz 159/15, I SA/Sz 1293/14, I SA/Sz 934/14, I SA/Sz 754/15, I SA/Sz 6/15 ); zaniżaniem i szacowaniem przychodu (I SA/Sz I SA/Sz 700/15, I SA/Sz 702/15, I SA/Sz 699/15, I SA/Sz 169/15; I SA/Sz 571/15 I SA/Sz 130/15), określeniem wysokości zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych (I SA/Sz 170/15, I SA/Sz 703/15, I SA/Sz 170/15), stwierdzeniem wygaśnięcia decyzji ustalającej stawkę karty podatkowej na poszczególne lata (np. I SA/Sz 536/15, I SA/Sz 1099/14, I SA/Sz 1100/14, I SA/Sz 1366/14), podatkiem dochodowym od osób fizycznych od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za poszczególne lata (np. I SA/Sz 1107/14, I SA/Sz 1038/14, I SA/Sz 698/15, I SA/Sz 752/15, I SA/Sz 955/15, I SA/Sz 956/15), orzeczeniem o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe jako płatnika z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ( np. I SA/Sz 905/15, I SA/Sz 50/15, I SA/Sz 209/15), uchybieniem terminu do wniesienia odwołania (I SA/Sz 466/15, I SA/Sz 881/15, I SA/Sz 882/15, I SA/Sz 1348/14), opodatkowania w Polsce dochodów uzyskanych przez rezydentów w innym państwie (I SA/Sz 526/15 – Afganistan; I SA/Sz 1480/14 – Brazylia, I SA/Sz 1368-1369/14 – obywatel holenderski zamieszkały w Polsce, dochody z pracy najemnej dokonywanej na rzecz pracodawcy holenderskiego poza granicami Polski – Holandia, Mołdawia), ulgi odsetkowej (I SA/Sz 1245/14, I SA/Sz 1244/14).

W sprawie ze skargi na decyzję w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 rok od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów (I SA/Sz 752/15) Sąd uchylił zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał na wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Jednocześnie też orzekł, że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Wyrok został ogłoszony w Dzienniku Ustaw z dnia 6 sierpnia 2014 r. (Dz. U. z 2014 r., poz. 1052), a zatem w dacie orzekania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie przepis ten nie był derogowany i stanowił element obowiązującego systemu prawnego.

Sąd zauważył, że Trybunał Konstytucyjny uzasadniając odroczenie utraty mocy obowiązującej stwierdził, że natychmiastowe wyeliminowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z systemu prawa wykluczałoby kontynuowanie dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań przez organy administracji podatkowej. Inna sytuacja występowała w przywołanej przez Skarżącą sprawie o sygn. SK 18/09, w której wyrok dotyczył stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2006 r., tj. okresu zamkniętego w czasie, wobec czego orzeczenie o odroczeniu utraty mocy obowiązującej przepisu uznanego za niekonstytucyjny było niemożliwe. Skorzystanie z możliwości, jaką daje art. 190 ust. 3 Konstytucji ma na celu pozostawienie parlamentowi odpowiedniego czasu na dokonanie zmian ustawowych przywracających stan zgodności z Konstytucją, w tym także rozważenia kompleksowego uregulowania instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Istotne jest także zapewnienie konstytucyjnego wymagania realizacji powszechności i równości opodatkowania, w tym zwłaszcza procederu ujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości. Celów tych nie dałoby się, zdaniem Trybunału, osiągnąć w razie niezwłocznej derogacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Trybunał wskazał dalej, że w okresie odroczenia utraty mocy obowiązującej przepis ten winien być stosowany przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Powinny one uwzględnić powody, dla których Trybunał odroczył utratę mocy obowiązującej przepisu naruszającego zasady konstytucyjne, rodzaj tego naruszenia i znaczenie tego przepisu dla prawidłowego funkcjonowania systemu prawa.

Sąd zwrócił uwagę, że kwestia skutków odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu dla możliwości jego stosowania nie jest jednolicie postrzegana zarówno w orzecznictwie, jak i piśmiennictwie. Według pierwszej grupy poglądów, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego ma moc powszechnie wiążącą z mocy art. 190 ust. 1 Konstytucji. Moc ta odnosi się do wszelkich orzeczeń Trybunału, a zatem również do tych, które wydawane są na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. W przypadku odroczenia utraty mocy wiążącej danego przepisu, niekonstytucyjny przepis w okresie, na który została odroczone utrata jego mocy, obowiązuje i powinien być stosowany, także przez sądy. Zwolennicy tego poglądu argumentują, że przyjęcie poglądu o braku wpływu odroczenia utraty mocy przepisu na temporalny zakres jej stosowania jest sprzeczne z literalną treścią art. 190 ust. 3 Konstytucji.

Według trzeciej grupy poglądów (prezentowanej m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 4/12, a także w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07-OTK-A z 2007 r., nr 3, poz. 26) orzeczenie Trybunału odraczające utratę mocy obowiązującej przepisu nie powoduje automatycznego skutku w postaci czy to obowiązku dalszego stosowania tego przepisu przez sądy, czy też odmowy jego stosowania. Należy zawsze rozważyć powody, dla których Trybunał odroczył utratę mocy przepisu naruszającego zasady konstytucyjne, rodzaj tego naruszenia i znaczenie tego przepisu dla systemu prawa. Trzeba także mieć na względzie to, czy odmowa stosowania przepisu nie będzie prowadziła do wtórnej

niekonstytucyjności, poprzez naruszenie innej zasady konstytucyjnej, którą przepis uznany za niezgodny z Konstytucją chronił czy realizował. Organy stosujące prawo winny wówczas ocenić sytuację i wybrać środek naprawczy, który należy w ich ocenie zastosować (tak w wyroku Trybunału o sygn. akt K 8/07). Sąd stosujący przepis, którego zgodności z Konstytucją została obalona winien ocenić skutki wyroku Trybunału i wybrać odpowiednie instrumenty i strategie działania, mając na uwadze istnienie i efektywną ochronę założonego przez Trybunał celu (por. K. Gonera, E. Łętowska, *Odroczenie utraty mocy niekonstytucyjnej normy i wznowienie postępowania po wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo z 2008 r., nr 6, s.6).

Sąd zwrócił dalej uwagę, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pełni niewątpliwie funkcję fiskalną, ale także pewną funkcję prewencyjną. Zgodnie z art. 9 ust.1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody. Niezbędna jest zatem regulacja, która w przypadku ukrywania dochodów przez podatnika, umożliwi ich opodatkowanie. Takim przepisem jest art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., stosownie do którego opodatkowaniu podlega ta część dochodu (ujawniona poprzez czynienie wydatków lub gromadzenie mienia), która nie znajduje pokrycia w przychodach zgromadzonych wcześniej i uprzednio opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania. W ten sposób ustawodawca zapewnia realizację równości i powszechności opodatkowania. Jednocześnie też obowiązywanie takiej normy daje podatnikom, wywiązującym się ze swoich obowiązków, pewność, że państwo będzie egzekwowało podatki w sposób zgodny z zasadą wynikającą z art. 84 Konstytucji. Powinna też ona zniechęcić podatników do uchylania się od opodatkowania. Przyjęcie przez sądy administracyjne koncepcji skarżącej, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., z uwagi na utratę domniemania zgodności z Konstytucją z chwilą wydania wyroku przez Trybunał, nie może stanowić podstawy prawnej orzeczeń sądowych i orzeczeń organów podatkowych oznaczałoby, że przepis ten, mimo jego formalnego obowiązywania w systemie prawa, praktycznie nie byłby stosowany. Nie byłoby zatem (do czasu uchwalenia nowej regulacji) normy, który zapewniałaby realizację zasady równości i powszechności opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wskutek odmowy stosowania przepisu przez sądy, powstałaby luka w systemie prawa, która powodowałaby, że nie byłyby w pełni realizowane wartości konstytucyjne - równość i powszechność opodatkowania.

Te względy, a także treść art. 190 ust. 3 Konstytucji, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie przemawiają za stosowaniem art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w okresie odroczenia utraty jego mocy obowiązującej, chyba że wcześniej przepis ten zostanie uchylony przez ustawodawcę. W ocenie Sądu, należało uwzględnić, że ustawa zasadnicza, poprzez rozwiązanie zawarte w art. 190 ust. 3 Konstytucji, dopuszcza czasowe stosowanie przepisu, którego domniemanie zgodności z Konstytucją zostało obalone.

Stosowanie przepisu uznanego za niezgodny z Konstytucją w okresie odroczenia wymaga jednakże, w ocenie Sądu, uwzględnienia powodów stwierdzenia jego niekonstytucyjności. Trybunał uznał, że doszło do naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji

zasady przyzwoitej legislacji. Użyte w tym przepisie terminy uznano za nieprecyzyjne i wieloznaczne, mogące powodować wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania. Trybunał, zarówno w orzeczeniu z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, jak i we wcześniejszym wyroku dotyczącym art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. (wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09) wskazał na wątpliwości, jakie mogą się rodzić na tle jego treści, a jednocześnie zasugerował (formułując wytyczne dla prawodawcy w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.), jaką treść powinna mieć regulacja nowa. Stosując obecnie przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., Wojewódzki Sąd Administracyjny przy wykładni przepisu podatkowego winien uwzględnić uwagi Trybunału tak, aby w okresie odroczenia utraty mocy obowiązującej wykładnia tego przepisu uwzględniała wnioski płynące z jego orzeczeń. Pierwszeństwo w tym wypadku powinna mieć wykładnia systemowa, pozostająca w zgodzie z Konstytucją.

W sprawie I SA/Sz 169/15 Sąd rozpoznał skargę na decyzję w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 rok. Spór dotyczył świadczonych przez Stronę usług stomatologicznych (w tym implantologicznych) w 2009 r. i rozliczenia przychodów z tytułu ich wykonywania w rocznym zeznaniu podatkowym PIT-36/2009. W wyniku rozpoznania sprawy Sąd skargę oddalił.

Organ odwoławczy uznał, iż istnieją uzasadnione podstawy do zakwestionowania rzetelności ksiąg podatkowych w zakresie przychodów z wykonywania usług stomatologicznych, w tym implantologicznych.

Zdaniem organu Strona nieprawidłowo ewidencjonowała przychody w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Strona w 2009 r. świadczyła usługi głównie na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej. Uzyskiwane z tego tytułu przychody, dokumentowała rachunkami wystawianymi na rzecz klientów (sprzedaż rachunkowa) bądź nie dokumentowała ich w żaden sposób (sprzedaż bezrachunkowa) wykazywaną w księdze przychodów i rozchodów.

Organ odwoławczy stwierdził także, że Strona nieprawidłowo dokumentowała świadczenie usług stomatologicznych sporządzając na żądanie pacjentów rachunki zamiast faktur VAT. Strona nieprawidłowo również ustalała datę powstania przychodu poprzez ewidencjonowanie dochodów z chwila otrzymania pieniędzy za wykonanie usługi stomatologicznej. W przypadku braku wpłaty Strona nie wykazywała wykonanych usług jako przychodu podatkowego.

Organ odwoławczy zwrócił uwagę, że nie wszystkie dane z dziennika były zaniżone w stosunku do danych uzyskanych od pacjentów bądź wynikających z rejestru wizyt. Jednakże skala rozbieżności pomiędzy nimi jest na tyle znaczna, że nie można uznać, że zestawienia dzienne sprzedaży odzwierciedlają faktycznie uzyskiwane przychody we wskazanych dniach 10 miesięcznego ww. okresu.

Organ odwoławczy uznał, że najbardziej znaczącą przesłanką skutkującą uznaniem, że księga podatkowa jest nierzetelna są informacje zebrane przez organ I instancji na

podstawie wyjaśnień pacjentów, zapisów kalendarza wizyt prowadzonego przez podatnika oraz z kart pacjentów. Dopiero zbiorcze porównanie tych danych dało możliwość podjęcia próby ustalenia rzeczywistych rozmiarów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

W opinii organu odwoławczego zebrany materiał dowodowy nie pozwalał na odstępnie od oszacowania podstawy opodatkowania. Sposób oszacowania podstawy opodatkowania, którym posłużył się organ I instancji, a który zaakceptował organ odwoławczy polegał na oparciu się o dane wynikające z rejestru wizyt prowadzonego w kalendarzu i kartach pacjentów, ich wyjaśnieniach, rachunkach wystawionych przez podatnika. Wartości usług niezidentyfikowanych co do ceny, szacowane były na poziomie uśrednionych wartości usług stosowanych przez podatnika oraz inne podmioty z branży, które udzieliły odpowiedzi w zakresie stosowanych cenników usług stomatologicznych. Uwzględniono też ilość zakupionych przez podatnika implantów uznając, że zostały one wykorzystane.

Według Sądu, przyjęta metoda oszacowania, zastosowana została z poszanowaniem reguł określonych w art. 23 § 4 i 5 Ordynacji podatkowej. Przyjęty sposób określenia podstawy opodatkowania uwzględniał wiele elementów zgromadzonego materiału dowodowego -rodzaje wykonanych usług, ich ilość, ceny usług, wyjaśnienia pacjentów, stąd też uznać należało, że jest najbardziej zbliżony do rzeczywistości. Jednocześnie mając świadomość, że części pacjentów w ogóle nie dało się zidentyfikować, uzyskać informacji o ich leczeniu, nie szacowano wartości usług, jeżeli z innych danych (zapisów kart pacjentów, notatek kalendarza wizyt, wyjaśnień) nie wynikało, że faktycznie te usługi zostały wykonane.

Sąd uznał za bezpodstawny zarzut naruszenia art. 47 w zw. z art. 51 Konstytucji RP. Wyjaśnił, że z treści tego przepisu wynika, że każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Stosownie do art. 51 ust. 2 ustawy zasadniczej władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym, zaś art. 51 ust. 5 stanowi, że zasady i tryb gromadzenia oraz udostępniania informacji określa ustawa. Organy rzeczywiście zgromadziły dane dotyczące pacjentów, ale czynił to w celu ustalenia wysokości przychodów podatnika - będącego stomatologiem, a nie w celu pozyskania informacji o stanie zdrowia jego pacjentów. Rację ma organ, że gromadzono i wykorzystano te dane wyłącznie w celu - określenia podstawy opodatkowania skarżącego.

Zdaniem Sądu nie jest uprawnione stanowisko podatnika upatrujące zarzut naruszenia norm konstytucyjnych w zakazie pozyskiwania informacji dotyczących wykonywanych przez lekarzy i stomatologów usług w oparciu o karty pacjentów. Zaakceptowanie takiego poglądu unicestwiałoby jakąkolwiek kontrolę deklarowanych przez lekarzy podstaw opodatkowania. Tym bardziej że wbrew stanowisku skarżącego art. 26

ustawy o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta w związku z art. 40 i 41 ustawy o zawodzie lekarza i dentysty wprost stanowi, że "Podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych udostępnia dokumentację medyczną również: organom władzy publicznej. Narodowemu Funduszowi Zdrowia, organom samorządu zawodów medycznych oraz konsultantom krajowym i wojewódzkim, w zakresie niezbędnym do wykonywania przez te podmioty ich zadań, w szczególności kontroli i nadzoru;" Stąd też zdaniem Sądu, udostępnienie organom kontroli skarbowej dokumentacji medycznej nie narusza wskazanej normy prawnej i stanowi uzupełnienie Konstytucyjnej normy zawartej w art. 51 ust.5 Konstytucji.

Sąd stwierdził dalej, że podobnie, nie znajduje uzasadnienia zarzut naruszenia art. 40 i 41 ustawy o zawodzie lekarza i dentysty. Z pierwszego z tych przepisów wynika, co do zasady, obowiązek lekarza do zachowania w tajemnicy informacji związanych z pacjentem, z drugiego zaś obowiązek prowadzenia dokumentacji medycznej. Wskazał Sąd, że przepisy dotyczą lekarzy (dentystów) wykonujących usługi medyczne (stomatologiczne), a więc adresatem norm wynikających z tych przepisów nie jest organ kontroli skarbowej. To nie strona udostępniła dokumentację medyczną, ale dokumentacja ta została zatrzymana w toku przeszukania pomieszczenia należącego do podatnika.

W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1458/14 kwestią sporną było to, czy w konkretnych jej okolicznościach faktycznych, skarżąca sprzedając działki nabyte w 2000 r., prowadziła działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a w konsekwencji tego - czy przychód z tej sprzedaży jest przychodem ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 3 u.p.d.o.f. Skarżąca dowodziła, że przychody z tej sprzedaży nie powinny być zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej, gdyż było to odpłatne zbycie nieruchomości o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f, które nastąpiło po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. W ocenie skarżącej były to transakcje polegające na obrocie majątkiem prywatnym, niezwiązanym z działalnością gospodarczą. Odmiennego zdania były organy podatkowe uznając, że zakres dokonywanych działań i czas w którym były podejmowane wskazuje, że była to zorganizowana działalność polegająca na obrocie nieruchomościami.

Według Sądu, z materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy wynika, że skarżąca w 2007 r. dokonywała sprzedaży działek będących współwłasnością jej i małżonka. Łączny obszar zakupionych działek wynosił 81,5595 ha. W akcie notarialnym małżonek skarżącej oświadczył m.in., że nabycia dokonuje na powiększenie posiadanego gospodarstwa rolnego. W akcie tym znalazła się także informacja, że sprzedane działki według planu zagospodarowania przestrzennego Gminy stanowią tereny użytków rolnych, a według ustaleń przestrzennych ze studium zagospodarowania Gminy tereny te znajdują się w obszarze docelowego rozwoju rekreacji i turystyki.

Po roku od daty zakupu działek, w 2001 r., 2002 r., 2003 r. i 2004 r. działając w imieniu własnym oraz małżonki dokonywał kolejnych podziałów geodezyjnych nabytych

działek. W dniu 6 grudnia 2001 r. zawarł z Gminą umowę o współpracy przy dokonywaniu zmian w planie zagospodarowania przestrzennego z promesą pokrycia kosztów tych zmian (umowa ta nie została zrealizowana). Natomiast w dniu 10 maja 2005 r. uczestniczył (jako przedstawiciel właścicieli działek) w Urzędzie Miejskim w spotkaniu w sprawie sporządzenia planu zagospodarowania przestrzennego.

Ponadto z akt sprawy wynikało, że małżonek skarżącej stworzył stronę internetową, na której opisywał posiadane nieruchomości.

Uwzględniając taki stan faktyczny, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, należało uznać, że skarżąca wypełniła przesłanki do zakwalifikowania jej jako osoby prowadzącej działalność gospodarczą podobnie jak i jej małżonka.

Sąd zaznaczył, że co do zasady bezpośrednio czynności związane ze sprzedażą działek podejmowane były przez jej małżonka, jednak dokonywane one były przy wiedzy i akceptacji podatniczki oraz wywoływały skutki w sferze majątkowej podatniczki. Przede wszystkim jednak czynności te wywoływały znaczące skutki w sferze majątkowej podatniczki. Wprawdzie skarżąca, poza uczestnictwem w sprzedaży działek nie podejmowała żadnych innych czynności, jednak nie sposób jest twierdzić, że czynności te małżonek podejmował wyłącznie we własnym imieniu skoro ich celem było doprowadzenie do uzyskania jak najlepszej ceny zorganizowanej sprzedaży działek.

O prawidłowości zakwalifikowania działań skarżącej jako działalności gospodarczej świadczą takie czynności jak:

- nabycie dużej nieruchomości o pow. ponad 80 ha, położonej na terenach atrakcyjnych pod względem rekreacyjnym ze względu na położenie blisko morza,
- podjęcie aktywnych działań w celu przekształcenia gruntu rolnego w grunt o przeznaczeniu budowlanym,
- systematyczność i powtarzalność działań w celu przekwalifikowania gruntu zarówno w przypadku nabywania nieruchomości, jak i ich sprzedaży,
- zaciągnięcie kredytu inwestycyjnego,
- dokonywanie podziałów geodezyjnych na mniejsze działki,
- stworzenie własnej strony internetowej z opisem działek,
- osiągnięcie znacznych korzyści finansowych – sprzedano 8,7551 ha za kwotę 3.803.885 zł,
- brak wykazania prowadzenia działalności rolniczej na zakupionych gruntach.

### **Sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych (6113)**

W 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie rozpoznał w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych 16 skarg na decyzje organów podatkowych, 16 skarg na interpretacje Ministra Finansów, 1 skargę w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, 1 skargę na postanowienie wydania

interpretacji indywidualnej, 1 skargę w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

Podnoszone przez strony w skargach sporne kwestie dotyczyły szacowania dochodu na podstawie art. 11 u.p.d.o.p. ( I SA/Sz 121/14, I SA/Sz 120/14), nieodpłatnych świadczeń (I SA/Sz 982/14, I SA/Sz 1242/14), kosztów uzyskania przychodu (I SA/Sz 1077/14, I SA/Sz 1104/14), solidarnej odpowiedzialności podatkowej byłego członka zarządu spółki z o.o. za zaległości podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych (I SA/Sz 1195/14), oprocentowania nadpłaty (I SA/Sz 722/15, I SA/Sz 1069/14), określenia przybliżonej kwoty zobowiązania i zabezpieczenia na majątku Spółki zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych (I SA/Sz 779/15), odpowiedzialności podatkowej płatnika z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego w zakresie zakwalifikowania przez organy podatkowe, będących przedmiotem najmu naczep do ciągników siodłowych, do urządzeń przemysłowych (I SA/Sz 1164/14 – umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Danią), zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanej dalej: „u.p.d.o.p.”) (I SA/Sz 1481/14), cash-pooling’u (I SA/Sz 65/15) i tzw. niedostatecznej/cienkiej kapitalizacji, w związku z transakcjami dokonywanymi na podstawie cach-pooling’u (I SA/Sz 66/15), podatkowej kwalifikacji czynności związanych z umową depozytu nieprawidłowego - zboże „szczecińska centrala nasienna” (I SA/Sz 846/14, I SA/Sz 916/15, I SA/Sz 915/15, I SA/Sz 424/15), podatkowe konsekwencje: przekształcenia spółek (I SA/Sz 1323/14, I SA/Sz 64/15, I SA/Sz 769/15), przejęcia kredytu (I SA/Sz 429/15), obowiązków związanych ze sporządzaniem określonej dokumentacji podatkowej (CIT-ST związany z zatrudnianiem tzw. pracowników mobilnych świadczących pracę na terenie powiatu – I SA/Sz 1178/14, dokumentacja, o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. związana z cenami transferowymi - I SA/Sz 47/15), wykładni art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. (I SA/Sz 177/14).

W sprawie I SA/Sz 509/15 Sąd uchylił zaskarżoną interpretację z uwagi na wadliwe uzasadnienie.

W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1164/14, Sąd poddał ocenie interpretację Ministra Finansów dotyczącą odpowiedzialności podatkowej płatnika z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego w zakresie zakwalifikowania przez organy podatkowe, będących przedmiotem najmu naczep do ciągników siodłowych, do urządzeń przemysłowych.

W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał, że w stanie faktycznym przytoczonym we wniosku o interpretację indywidualną Skarżąca - polski rezydent - eksploatuje na podstawie umowy najmu naczepę od rezydenta duńskiego, zatem duński rezydent osiąga na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochód. Skarżąca dokonująca z tego tytułu wypłaty kontrahentowi duńskiemu obowiązana jest więc do pobrania podatku "u źródła". To bowiem w Polsce, u skarżącej Spółki konkretyzuje się dochód duńskiej firmy z tytułu umowy najmu naczepy.



Sąd przywołał przepis art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., i wyjaśnił, że powyższy przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska – stosownie do ust. 2 art. 21 u.p.d.o.p.

Wskazał dalej Sąd, że przedmiotowa naczepa niewątpliwie jest środkiem transportu, a - w myśl art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. - środek transportu mieści się w pojęciu "urządzenia przemysłowego" (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1342/12). Sąd wyjaśnił, że w wyroku tym stwierdzono, że: "Część tego przepisu "za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego" stanowi jedną wyodrębnioną grupę rzeczy (urządzeń), których użytkowanie lub prawo użytkowania rodzi określone w tym przepisie konsekwencje podatkowe. W grupie (zbiorze) urządzeń przemysłowych ustawodawca zawarł również środki transportu. Zwrot normatywny "w tym również" umieszczony po przecinku ma charakter zwrotu wtrąconego, który informuje adresata, że w zbiorze urządzeń przemysłowych są także środki transportu. Taką konstrukcją gramatyczną ustawodawca zastosował również w tym samym przepisie w odniesieniu do znaków towarowych i wzorów zdobniczych, stwierdzając, że w grupie tej mieszczą się przychody z odsetek ze sprzedaży tych praw (zob. wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK1933/10)".

Sąd zwrócił uwagę, że podobny pogląd prezentowany jest także w innych orzeczeniach, np. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 września 2013 r. (sygn. akt II FSK 2808/11) oraz w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Poznaniu z 24 lutego 2011 r. (I SA/Po 827/10), w Warszawie z 21 maja 2010 r. (III SA/Wa 2340/09), we Wrocławiu z 6 maja 2013 r. (I SA/Wr 399/13) i z 22 października 2013 r. (I SA/Wr 1465/13) oraz w Szczecinie z 22 października 2014 r. (I SA/Sz 289/14) i z 3 kwietnia 2014 r. (I SA/Sz 950/13). W tym ostatnim wyroku stwierdzono m.in., że "ustawa o p.d.o.p. nie zawiera definicji terminu urządzenie przemysłowe i nie odsyła w tej kwestii do klasyfikacji statystycznych. Przepis przywołuje jedynie przykładowe formy, tj. środek transportu, urządzenie handlowe lub naukowe. W konsekwencji, termin urządzenie przemysłowe powinno być rozumiane maksymalnie szeroko, bowiem zostało sformułowane w sposób ogólny, mieszczący w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące pewien zespół elementów technicznych (por.: wyrok NSA z dnia 16 maja 1995 r., sygn. akt SA/Sz 183/95, LexPolonica nr 342372; wyrok NSA z dnia 6 maja 1994 r., sygn. akt III SA 1559/93, POP 1996, Nr 3, s. 98)". Sąd w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę podziela prezentowane w tych wyrokach poglądy.

Sąd zwrócił dalej uwagę, że rozstrzygając tę kwestię należy jednak – w myśl art. 21 ust. 2 u.p.d.o.p. – uwzględnić także postanowienia ww. Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii.

Po przywołaniu stosownych postanowień ww. Konwencji (art. 12, art. 3 ust. 2) Sąd stwierdził, że skoro w Konwencji nie zdefiniowano "urządzenia przemysłowego", zatem

w rozpoznawanej sprawie należy mu nadawać takie znaczenie, jakie ma ono w polskich przepisach podatkowych (tj. u.p.d.o.p.), przy czym znaczenie wynikające z tej ustawy (u.p.d.o.p.) ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym temu określeniu przez inne polskie przepisy prawne (w tym np. w klasyfikacjach statystycznych).

Zgadając się więc ze Skarżącą, że art. 12 ust. 3 Konwencji jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., to jednak, w ocenie Sądu - stosownie do art. 3 ust. 2 Konwencji - do ustalenia zakresu niezdefiniowanego w Konwencji pojęcia "jakiegokolwiek urządzenia przemysłowego" należy (zgodnie z wolą Stron tej umowy międzynarodowej) zastosować użyte w wymienionym przepisie znaczenie tego pojęcia, tj. zaliczyć środki transportu do urządzeń przemysłowych.

Podsumowując stwierdził Sąd, że to przepis art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. ma zastosowanie w niniejszej sprawie, a więc przedmiotowa naczepa do ciągnika siodłowego, jako środek transportu (urządzenie transportowe), jest wprost objęta zakresem tego przepisu. Należy ją więc traktować jako "urządzenie przemysłowe" w rozumieniu Konwencji, co skutkuje po stronie Skarżącej obowiązkiem pobrania i odprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego od dokonanych wypłat należności na rzecz duńskiej spółki z tytułu najmu tego urządzenia.

Podkreślił przy tym, że z brzmienia ust. 2 w zw. z ust. 5 art. 12 Konwencji wynika jednoznacznie, że w rozumieniu tej Konwencji przedmiotowe należności spółki duńskiej mogą być opodatkowane w Polsce, bowiem powstają one (mają źródło) w Polsce, gdyż dłużnik tej spółki (czyli Skarżąca) ma siedzibę w Polsce.

Zdaniem Sądu, zasadnie więc organ podatkowy uznał, że argumentacja Spółki, iż "kwota z najmu naczepy jest duńskim zyskiem i powinna być opodatkowana zgodnie z art. 7 konwencji", doprowadziłaby do naruszenia art. 12 Konwencji. Zasadnie też organ stwierdził, że nie ma przy tym znaczenia w niniejszej sprawie okoliczność dokonywania przewozu towaru przez Spółkę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż ww. postanowienia Konwencji precyzyjnie określiły miejsce powstania przychodu z tytułu wypłaty należności licencyjnych - jest to państwo, w którym siedzibę ma dłużnik, czyli Skarżąca.

W sprawie I SA/Sz 846/14 przedmiotem oceny Sądu była interpretacja Ministra Finansów, udzielona w związku z pytaniem „-czy zwrot przedmiotu depozytu nieprawidłowego w innej postaci niż ten otrzymany od deponenta w ramach tej umowy spowoduje u wnioskodawczynie powstanie skutków podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych?

Zdaniem wnioskodawczynie, w tym przypadku nie dojdzie do powstania po jej stronie skutków podatkowych, z kolei organ stwierdził, że wyjaśnił pojęcie depozytu nieprawidłowego z art. 845 Kc oraz instytucje świadczenia w miejsce wypełnienia/wykonania - *datio in solutum* z art. 453 Kc w ramach przedstawionego stanu faktycznego. Dla oceny skutków podatkowych, organ interpretacyjny odniósł się do u.p.o.d.o.p. Organ interpretacyjny przywołał treść art. 12 ust. 1, art. 14, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Zdaniem organu

interpretacyjnego, w rozpatrywanej sprawie strony doszły do porozumienia, że wnioskodawczyni w celu wykonania zobowiązania wynikającego z umowy depozytu nieprawidłowego, do którego mają zastosowanie odpowiednie przepisy dotyczące pożyczki, zamiast przedmiotu depozytu nieprawidłowego zwraca deponentowi inną rzecz. Świadczenie pierwotne zostało zastąpione świadczeniem obejmującym przeniesienie własności rzeczy. Tym samym strony dokonały skutecznej modyfikacji pierwotnie kreowanego stosunku obligacyjnego. Oznacza to, że nie można dopatrywać się skutku zobowiązującego w umowie tworzącej podstawowy stosunek obligacyjny, którego przedmiotem jest świadczenie pierwotne, tj. w umowie depozytu nieprawidłowego. Organ interpretacyjny uznał, że sama czynność otrzymania i zwrotu środków pieniężnych lub rzeczy oznaczonych co do gatunku w ramach odpłatnej umowy depozytu nieprawidłowego nie spowoduje po stronie wnioskodawczyni skutków podatkowych, lecz wykonanie zobowiązania przez świadczenie w miejsce wykonania prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania wnioskodawczyni. W ten sposób wnioskodawczyni jako dłużnik zwalnia się z długu i to prowadzi do powstania po jej stronie przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 14 u.p.d.o.p. Celem *datio on solutum* jest wygaśnięcie istniejących pomiędzy stronami zobowiązań przez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w treści pierwotnej umowy. W związku z tym wnioskodawczyni będzie miała prawo do rozpoznania z niniejsza operacja kosztów uzyskania przychodów.

Sąd uchylił zaskarżoną interpretację i wyjaśnił w uzasadnieniu wyroku, powołując się na stosowne przepisy u.p.d.o.p., że aby mówić, że skarżąca w przedstawionym stanie faktycznym uzyskała przychód, należałoby wykazać, że majątek jej w uległ zwiększeniu na skutek podjętych działań. Według Sądu, zwrot przedmiotu depozytu nieprawidłowego w innej postaci niż ten otrzymany od deponenta w ramach tej umowy nie spowoduje u skarżącej powstania skutków podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych. Czynność taka jest neutralna podatkowo. W wyniku przyjęcia rzeczy na podstawie umowy depozytu nieprawidłowego, a następnie zwrotu przedmiotu depozytu skarżąca nie uzyska przychodu, nie dojdzie do zwiększenia się jej majątku. Taka sama sytuacja nastąpi również w sytuacji gdy zamiast przedmiotu objętego depozytem nieprawidłowym za zgodą deponenta otrzyma on inne rzeczy, w tym rzeczy oznaczone co do gatunku lub środki finansowe od skarżącej. Sąd zaznaczył, że skarżąca wyraźnie wskazała we wniosku, iż wartość rynkowa przekazanych przez nią w ramach *datio in solutum* rzeczy oznaczonych co do gatunku lub innych składników jej majątku będzie stanowić równowartość kwot pieniędzy przekazanych jej w ramach depozytu pieniężnego oraz że przekazane środki pieniężne lub inne rzeczy niż rzeczy oznaczone co do gatunku, które stanowiły jej majątek będą stanowić równowartość wydanych jej rzeczy w ramach depozytu rzeczowego.

Z kolei w sprawie I SA/Sz 722/15 przedmiotem oceny Sądu była decyzja w przedmiocie odmowy zwrotu oprocentowania nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 rok.

Istotą sporu było oprocentowanie nadpłaty w sytuacji, gdy organ podatkowy zwraca ją podatnikowi bez wydania decyzji. Sąd wskazał w uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę, że podatnik zeznanie roczne na podatek dochodowy od osób prawnych złożył w dniu 31 marca 2009 r., korekty zaś w dniach 29 czerwca 2009 r., 13 lipca 2009 r., 24 stycznia 2014 r. i 31 grudnia 2014 r. Dopiero ta ostatnia korekta została złożona przez spółkę wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Sąd wskazał, że wniosek o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie i musi zostać złożony przed terminem przedawnienia, powołał się przy tym na uchwałę NSA z dnia 27 stycznia 2014 r. o sygn. akt II FPS 5/13, w której NSA przyjął, że w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 o.p. organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpoznaniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 o.p. (dostępne na [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)).

Sąd wskazał, że w uzasadnieniu uchwały NSA stwierdził, że realizacja uprawnienia do stwierdzenia nadpłaty podatku dokonuje się wyłącznie na wniosek podmiotu (prawa podatkowego), który ma w tym interes prawny. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku, o którym mowa w art. 75 § 1 o.p. wszczyna postępowanie w przedmiocie jej stwierdzenia, zgodnie z art. 165 § 1 i 3 op. Przedmiotem wniosku z art. 75 § 1 o.p. jest bowiem żądanie stwierdzenia nadpłaty, natomiast, według treści art. 165 § 3 o.p., datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu. Pierwszymi czynnościami analizowanego w uchwale postępowania są czynności sprawdzające.

Sąd uznał, że ww. wniosek wpłynął do organu w dniu 13 grudnia 2014 r. z zachowaniem terminu z art. 79 § 2 o.p. Wskazał, że zaistnienie nadpłaty nie było sporne. Organ podatkowy przesłał ją na konto spółki.

Sąd podzielił stanowisko organu, że w sprawie nie wystąpiły przesłanki do oprocentowania nadpłaty od 1 kwietnia 2009 r. Zwrócił uwagę, że zwrot nadpłaty nastąpił bez wydania decyzji w terminie z art. 75 § 4 o.p. Termin zwrotu nadpłaty wynikał z art. 77 § 1 pkt 6 lit. a o.p. zgodnie z którym, nadpłata podlega zwrotowi w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) - w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 3 o.p. Skoro ww. wniosek wraz z korektą zeznania złożono 31 grudnia 2014 r., to termin zwrotu nadpłaty upływał w dniu 28 lutego 2015 r. Wobec nieprzekroczenia przez organ tego terminu nie wystąpiły przesłanki do oprocentowania nadpłaty.

Sąd podkreślił, że zwrot nadpłaty nastąpił na skutek złożonej przez spółkę korekty. Zdaniem Sądu, nie było przeszkód, żeby spółka złożyła taką korektę wcześniej. Tym bardziej, że spółka podzieliła stanowisko Ministra Finansów wyrażone w interpretacji ogólnej z 5 listopada 2013 r. Nie sposób twierdzić, że organ podatkowy uniemożliwił spółce złożenie

korekty. Złożenie korekty tak jak złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest suwerenną decyzją podatnika.

Sąd przypomniał, że zgodnie z art. 78 § 1 o.p., nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem § 2. Nadpłaty, o których mowa w art. 76 § 2, nie podlegają oprocentowaniu (art.78 § 2 o.p.).

Sąd wskazał dalej, że stosownie do art. 78 § 3 o.p., oprocentowanie przysługuje:

1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 lit. a-d, z zastrzeżeniem pkt 2, oraz w przypadku, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 3 - od dnia powstania nadpłaty;

2) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 lit. a-d - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie;

3) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 - od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją):

a) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę,

b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia

w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

c) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1

pkt 6, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

4) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 5 i § 2 - od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3, lub od dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w trybie art. 274 lub art. 274a;

5) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 7 - od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia złożenia deklaracji, o której mowa w art. 73 § 2 pkt 4, lub od dnia skorygowania deklaracji w trybie art. 274 lub art. 274a.

Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku

o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem § 5 pkt 2 (art. 78 § 4 o.p.).

Na podstawie art. 78 § 5 o.p., w przypadku przewidzianym w art. 77 § 1 pkt 4 oprocentowanie przysługuje za okres:

1) od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu - pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału

Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny;

2) od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny - jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części ten akt.

Sąd wskazał, że przepisy o.p. dotyczące nadpłaty i jej oprocentowania są bardzo sformalizowane. W niniejszym stanie faktycznym żaden przepis o.p. nie przewiduje oprocentowania wypłaconej spółce nadpłaty. Żądanie spółki dotyczące naliczenia oprocentowania nadpłaty od dnia 1 kwietnia 2009 r. (daty złożenia zeznania podatkowego) było niezasadne, gdyż w tej dacie ww. nadpłata nie wynikała ani ze złożonego zeznania podatkowego, ani z decyzji, która określałaby jej wysokość.

Sąd nie podzielił poglądu spółki, że w sprawie organ winien był zastosować art. 78 § 5 o.p. w drodze analogii wobec wydania przez Ministra Finansów wskazanej interpretacji ogólnej. Gdyby ustawodawca chciał zrównać wagę interpretacji ogólnej z orzeczeniami wydanymi przez Trybunał Konstytucyjny i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pewnością zawarłby taki przepis w o.p. Podkreślić należy, że Minister Finansów w wydanej interpretacji ogólnej przedstawia wykładnię przepisów prawa, zaś Trybunał Konstytucyjny i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mogą uznać przepisy za niezgodne z prawem i ten właśnie fakt wpłynął, na ujęcie tych orzeczeń w art. 78 § 5 o.p. Tym samym ranga wydawanych przez ww. organy orzeczeń jest nieporównywalna. Kwestia publikacji ww. orzeczeń w odpowiednich dziennikach urzędowych ma znaczenie dla ich ogłoszenia (wejścia w życie) i nie świadczy o ich podobieństwie.

Sąd podkreślił, że złożenie korekty i wniosku o stwierdzenie nadpłaty zależy jedynie od woli podatnika. Okoliczność, że w latach poprzednich stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych było niejednolite w zakresie możliwości odrębnej podmiotowości w podatku dochodowym od osób prawnych, podmiotów podobnych, jak spółka i NZOZ, nie miała znaczenia dla rozpoznania sprawy. Spółka, będąc przekonana o swojej racji odnośnie opodatkowania jednostek zakładu opieki zdrowotnej, mogła złożyć odpowiednie zeznanie podatkowe lub też w każdym czasie złożyć odpowiednie korekty tego zeznania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz dochodzić swych racji przed sądami administracyjnymi. Nie można podzielić poglądu spółki, że z przyczyn leżących po stronie organów podatkowych na skutek wadliwej interpretacji przepisów u.p.d.p. spółka nie mogła złożyć zeznania podatkowego, czy też korekty zeznania we właściwej formie. Okoliczność wydania przez Ministra Finansów ww. interpretacji ogólnej sama przez się nie stanowiła

przesłanki do zwrotu nadpłaty spółce. Tak samo jak indywidualne interpretacje podatkowe wydane dla innych podmiotów niż skarżąca.

Zadaniem Sądu, organy w toku postępowania podatkowego nie naruszyły przepisów prawa materialnego i procesowego, ani przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Na rozprawie Sąd oddalił wniosek o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym.

Zdaniem Sądu wskazane przepisy o.p. są jasne i nie budzą wątpliwości. Podkreślić należy, że nadpłata i jej oprocentowanie przewidziane jest w przepisach o.p., które należy stosować ściśle, Wykładnia rozszerzająca tych przepisów nie jest dopuszczalna. Oprocentowanie nadpłaty na podstawie przepisów o.p. ma charakter kompensacyjny, odszkodowawczy, lecz jedynie w sytuacji przewidzianej w przepisach o.p. W sytuacji gdy spółka twierdzi, że postępowanie organu naraziło ją na szkodę ma otwartą drogę dochodzenia swoich roszczeń w postępowaniu cywilnym.

### **Podatek od spadków i darowizn (6114)**

W grupie spraw o symbolu 6114 dotyczącym podatku od spadków i darowizn w 2015 r. problematyka spraw dotyczyła, podobnie jak w 2014 r., m.in. skarg na decyzje dotyczące określenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn od kwot, na które podatnicy powołali się w toku postępowań podatkowych od dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, ze wskazaniem, że kwoty te otrzymali w ramach wykonania obowiązku alimentacyjnego przez osoby w stosunku do nich zobowiązane. Organy podatkowe, działając analogicznie do lat poprzednich, wbrew oświadczeniom podatników, dokonywały kwalifikacji ww. kwot jako kwoty otrzymanych przez podatników darowizn podlegających opodatkowaniem powyższym podatkiem.

W sprawach rozstrzygniętych wyrokami (I SA/Sz 858/15, I SA/Sz 859/15) oddalającymi skargi podatnika, Sąd kontynuując dotychczasową linię orzecznictwą (I SA/Sz 151/14) i dzieląc ocenę prawną wyrażoną w uprzednio zapadłych wyrokach uznał *de facto*, że czynność prawna w postaci darowizny nie zmienia swojego charakteru w zależności od tego czy jest świadczona na rzecz dziecka, co do którego ciąży na rodzicach obowiązek alimentacyjny, czy też taki obowiązek już nie występuje. Sąd wskazał, że przekazanie podatnikowi środków finansowych przez osobę zobowiązaną do alimentacji, których wysokość wykracza poza zakres zaspokajania bieżących potrzeb podatnika, nie stanowi realizacji obowiązku alimentacyjnego albowiem nie zmierza do zaspokajania usprawiedliwionych potrzeb podatnika w zakresie utrzymania i wychowania. Tym samym stanowi darowiznę w rozumieniu art. 888 k.c.

W okresie sprawozdawczym Sąd rozpoznawał również sprawy w zakresie skarg na decyzje dotyczące zobowiązań podatkowych spadkobiercy z tytułu nabycia spadku po spadkodawcy zamieszkałym poza terytorium RP. Kontroli Sądu poddana została m.in. prawidłowość określenia przez organy podatkowe podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Rozpoznając sprawę o sygn. akt I SA/Sz 284/15 Sąd rozstrzygnął spór dotyczący możliwości uwzględnienia przy określeniu podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn podatku zapłaconego przez podatnika na terytorium Niemiec. Sąd uznał, że zobowiązania podatkowe spadkobiercy z tytułu nabycia spadku nie mogą mieć wpływu na określenie wysokości podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, o której mowa w art. 7 ust. 1 i 3 u.p.s.d., albowiem gdy dojdzie do bezpośredniego nabycia praw do spadku po spadkodawcy zamieszkałym w obcym państwie wraz z odziedziczonym majątkiem tam się znajdującym i zobowiązaniem z tytułu zapłaty podatku przypadającego poza granicami Polski, np. w Niemczech, będzie to zobowiązanie ciężące bezpośrednio na spadkobiercy związane ściśle z jego osobą, które nie obciąża masy spadkowej albowiem powstało po otwarciu spadku i dotyczy jedynie jego osoby. W związku z powyższym Sąd nie zaaprobował argumentacji podatnika dotyczącej zarzutu naruszenia art. 7 ust. 1-3 u.p.s.d. wyrażającego się błędną wykładnią i nieuwzględnieniem kosztów obsługi podatkowej w Niemczech oraz zapłaconego podatku w Niemczech, jako ciężaru spadku. Sąd uznał bowiem, że zobowiązania te dotyczą podatnika jako spadkobiercy zaś tym samym nie są długami spadku - powstały bowiem już po jego otwarciu. Ponadto Sąd podzielił pogląd prezentowany w wyroku NSA (II FSK 2287/10), zgodnie z którym występowanie podwójnego opodatkowania wynika z realizacji przez poszczególne państwa kompetencji podatkowych na zasadach autonomicznych, z czym wiąże się brak obowiązku własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez te inne państwa ich kompetencji podatkowych. Sąd uznał, iż skoro brak jest regulacji wyłączające to podwójne opodatkowanie to obowiązek podatkowy powstanie w obu państwach, które nie wyłączały w drodze umów podwójnego opodatkowania.

Wśród spraw ze skarg na decyzje podatkowe dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych i opłaty skarbowej rozpatrywanych w 2015 r., tj. spraw oznaczonych symbolem 6116, znalazły się sprawy związane z opodatkowaniem umów pożyczek, które to umowy podatnicy ujawniali w toku czynności sprawdzających w zakresie, który przedmiotowo nie był zbieżny z postępowaniem dotyczącym podatku od czynności cywilnoprawnych. Ten rodzaj spraw był kolejny rok rozpatrywany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie

Analogicznie jak w roku 2014 kwestiami spornymi pozostawało określenie przez organy podatkowe zobowiązania podatkowego z tytułu otrzymanych przez podatnika pożyczek z zastosowaniem 20 % stawki sankcyjnej podatku w sytuacji powołania się przez podatnika na umowy pożyczek przed wszczęciem postępowania podatkowego dotyczącego



podatku od czynności cywilnoprawnych lecz po wszczęciu przez organ podatkowy czynności sprawdzających dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych. W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1076/14 Sąd utrzymał dotychczasową linię swojego orzecznictwa, zgodnie z którą sankcyjna stawka podatku od czynności cywilnoprawnych (20%), od otrzymanych przez podatnika pożyczek ma zastosowanie również w sytuacji gdy podatnik powołał się na otrzymane pożyczki po wszczęciu czynności sprawdzających w zakresie, który przedmiotowo nie był zbieżny z postępowaniem dotyczącym podatku od czynności cywilnoprawnych. Sąd podkreślił, że zastosowanie stawki podatkowej w wysokości 20% nie wymaga, aby czynność cywilnoprawna, na którą powołuje się podatnik pozostawała w jakimkolwiek związku merytorycznym z przedmiotem czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy postępowania kontrolnego.

W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem (I SA/Sz 988/14) uwzględniającej skargę podatnika, Sąd rozstrzygał m.in. kwestię prawidłowości i zakresu uprawnień oraz obowiązków organów podatkowych w zakresie kwalifikacji czynności cywilnoprawnych w świetle art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926 ze zm.) , na które powoływał się podatnik w toku kontroli podatkowej w zakresie źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w związku z określeniem podatnikowi podatku od czynności cywilnoprawnych. W powyższej sprawie Sąd analizując prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe wskazanej przez podatnika umowy powiernictwa finansowego jako umowy depozytu nieprawidłowego uznał, że organ podatkowy pomimo wprowadzonej regulacji art. 199a § 3 O.p. (zgodnie z którym jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku lub prawa) nie został zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawno-podatkowych, jakie one wywierają. Sąd wskazał, że z tych powodów, obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego na podstawie ww. przepisu powstaje jedynie wówczas, gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości, co do istnienia stosunku prawnego lub prawa a wątpliwości takie istnieją gdy zebrany przez organ materiał dowodowy nie pozwala na dokonanie jednoznacznej wykładni oświadczeń woli stron czynności prawnej oraz ustalenia jej rzeczywistej treści, a tym samym nie jest możliwe prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy.

Reasumując Sąd uznał, że nie tylko prawem ale i obowiązkiem organów podatkowych jest dokonywanie oceny podejmowanych przez podatników czynności cywilnoprawnych, jednakże ocena ta musi odpowiadać dyspozycji art. 191 O.p. Choć w przedmiotowej sprawie Sąd nie podzielił stanowiska organów podatkowych, co do

dokonanej kwalifikacji prawnej czynności cywilnoprawnej, na którą powołał się podatnik w toku postępowania kontrolnego, to jednocześnie wskazując na zebrany w sprawie materiał dowodowy, Sąd uznał uprawnienie ale i obowiązek samodzielnej jej dokonania przez organ podatkowy.

Z zakresu spraw oznaczonych symbolem 6116 rozpoznawanych w 2015 r. znalazły się również sprawy dotyczące problematyki związanej ze spółką komandytową zarówno na etapie jej zawiązania jak i funkcjonowania.

W sprawie o sygn. akt I SA/Sz 1022/14 Sąd, rozpoznając skargę na indywidualną interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy działającego z upoważnienia Ministra Finansów, rozstrzygnął zagadnienie dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych, które pojawiło się na pierwszym etapie powołania do życia spółki komandytowej, tj. na etapie jej zawiązania. Spór dotyczył obowiązku notariusza jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie poboru podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy spółki osobowej (komandytowej) zawartej w formie aktu notarialnego oraz podmiotów zobowiązanych do jego zapłaty. Sąd, podzielając stanowisko organu interpretacyjnego, uznał, że w sytuacji zawarcia umowy spółki komandytowej, która jest spółką osobową, obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w chwili dokonania czynności cywilnoprawnej, tj. w momencie zawarcia umowy spółki w formie aktu notarialnego. Sąd wskazał nadto, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych nie został przez ustawodawcę uzależniony od spełnienia żadnych dodatkowych obowiązków, innych niż sama okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej. Co prawda Sąd zauważył, że wpis spółki komandytowej do rejestru ma charakter konstytucyjny, lecz uznał, że okoliczność późniejszego dokonania wpisu nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego na gruncie p.c.c., gdyż przedmiotem opodatkowania w tym podatku są określone czynności cywilnoprawne, w tym zawarcie umowy spółki, a nie zdarzenia, czy następcze czynności faktyczne, np. wpis spółki do rejestru. Sąd wskazał ponadto, że skoro obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy spółki komandytowej spoczywa na spółce, to w dniu jej podpisania koszty te powinni pokryć jej wspólnicy albowiem zgodnie z art. 109 § 2 k.s.h., osoby które działały w imieniu spółki po jej zawiązaniu, a przed jej wpisem do rejestru, odpowiadają solidarnie.

Z kolei w rozpoznanej w 2015 r. sprawie z zakresu podatku od czynności cywilnoprawnych dotyczącej już etapu funkcjonowania spółki komandytowej (I SA/Sz 483/15) Sąd rozstrzygnął zagadnienie opodatkowania ww. podatkiem kwoty, którą komplementariusz, na podstawie uchwały wspólników, przekazać miał na rzecz spółki komandytowej w celu pokrycia pełnej kwoty straty poniesionej przez spółkę w danym roku obrachunkowym. Sąd wskazał, że w art. 1 ust. 3 u.p.c.c., zawarto definicję zmiany umowy spółki dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych zaś ta definicja zmiany umowy

spółki nie odpowiada uregulowaniom kodeksu spółek handlowych. Sąd uznał, że mając na uwadze wyrażoną w komentarzu do art. 177 K.s.h. - istotę prawną dopłat (które mogą być wnoszone w związku z czasowymi trudnościami finansowymi spółki, potrzebą jej dokapitalizowania, koniecznością poniesienia dodatkowych nakładów i mogą być wykorzystane przez spółkę w każdym celu związanym z jej działalnością uzasadnionym potrzebami spółki, w tym na sfinansowanie bieżących potrzeb, określonych nakładów, czy też pokrycia strat, na uzupełnienie majątku spółki; zwiększają one środki własne spółki, nie powiększając udziałów wspólników), za zasadny należy uznać wniosek organu, że na gruncie przepisu art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., za dopłatę uznać należy czynności dokonane przez wspólników spółki - niebędące wniesieniem lub podwyższeniem wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego, pożyczką oraz oddaniem spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania – których skutkiem jest jej dokapitalizowanie, przekazanie do rozporządzania dodatkowych świadczeń pieniężnych. Te właśnie cechy dopłaty uznać bowiem należy za wspólne w odniesieniu zarówno do spółki z o.o., jak i spółek osobowych. Opowiadają też one słownikowej definicji dopłaty. W związku z powyższym w ocenie Sądu, prawidłowa wykładnia przepisów art. 1 ust. 3 pkt 1 i 2 u.p.c.c. pozwala więc na stwierdzenie, że ww. wpłata dokonana przez komplementariusza stanowić będzie *de facto* dopłatę, o której mowa w pkt. 1 ust. 3 tego artykułu, a zatem na tej podstawie podlegała będzie opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

#### **Podatek od nieruchomości (6115), inne podatki i opłaty lokalne, z wyłączeniem uchwał organów samorządowych i rozstrzygnięć nadzorczych (6116).**

W 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wydał 135 wyroków w sprawach z zakresu wymiaru podatku od nieruchomości oraz 18 wyroków z zakresu innych podatków i opłat lokalnych w tym: 6 wyroków w sprawach związanych z opłatą uzdrowską, 4 wyroki w przedmiocie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, 3 wyroki dotyczące podatku rolnego, 2 wyroki w przedmiocie podatku od środków transportowych, 1 wyrok w sprawie dotyczącej opłaty targowej, 1 wyrok dotyczący określenia wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz 1 wyrok w sprawie opłaty skarbowej. Nie odnotowano skarg na decyzje organów samorządowych co do wymiaru podatku od posiadania psów, podatku leśnego oraz opłaty miejscowej.

Spośród spraw dotyczących podatków i opłat lokalnych do niniejszego opracowania wytypowane zostały poniżej przedstawione sprawy. Przedmiotowe orzeczenia dotyczą interesujących zagadnień prawno-procesowych, tj. gromadzenia i oceny materiału dowodowego oraz zasad ustalania definicji legalnych, a także materialnoprawnych, w szczególności zastosowania określonych zwolnień podatkowych oraz obniżonych stawek podatku.

W sprawie I SA/Sz 973/15 spór dotyczył opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych przeznaczonych dla terminalu gazowego. We wniosku o interpretację wnioskodawca (spółka), wskazywał, że budowle wybudowane przez tę spółkę w ramach inwestycji realizowanej na podstawie ustawy o gazoporcie, należy traktować, jako budowle infrastruktury portowej korzystającej ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) – dalej [we wszystkich opisanych sprawach]: "u.p.o.l.).

Inwestycja obejmowała budowę: zbiornika retencyjnego, pomostu przeładunkowego, dalby odbojowej i cumowniczej, pomostów komunikacyjnych, oświetlenia falochronu, dalb i pomostów, sieci przesyłowej i rozdzielczej, sieci kanalizacji deszczowej, podpory pod estakadę, pomostu ujęcia wody technologicznej i przeciwpożarowej, urządzenia do oczyszczania ścieków deszczowych, kanał odpływowy do zbiornika retencyjnego, zintegrowanego systemu bezpieczeństwa nawigacyjnego.

Zdaniem spółki zostały spełnione wszystkie warunki, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 o portach i przystaniach morskich pozwalające na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego, tj.: warunek ogólnodostępności, warunek świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej (poprzez wykonywanie przez wnioskodawcę funkcji administratora i koordynatora, zapewniającego użytkownikom portów dostęp do infrastruktury portowej), warunek umiejscowienia budowli w granicach portu i ich związek z funkcjonowaniem portu. Ogólnodostępność obiektów, urządzeń i infrastruktury portowej zapewniają regulacje zawarte w rozporządzeniu w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej, w związku z tym, zawierane umowy cywilnoprawne nie mogą ograniczyć ogólnej dostępności do infrastruktury, a ograniczenia mogą wynikać tylko z przepisów prawa.

Organ nie podzielił stanowiska spółki stwierdzając, że obiekty wybudowane przez spółkę nie są dostępne dla wszystkich, z uwagi na wynikające z przepisów przeznaczenie ich jedynie dla terminala gazowego, a ta okoliczność nie pozwala na uznanie ich za ogólnodostępne. Powyższego nie zmienia możliwość złożenia oferty zawarcia umowy dzierżawy przez nieograniczoną liczbę oferentów oraz okoliczność udostępnienia infrastruktury, na podstawie umowy zawartej z operatorem terminala. Uwzględniając cel, dla którego przedmiotowe obiekty zostały wybudowane, organ wskazał, że są one przeznaczone do wyłącznego korzystania przez operatora terminalu.

Sąd uchylił interpretację podatkową i wyraził pogląd, że pomimo oddania budowli infrastruktury portowej przez podmiot zarządzający w posiadanie zależne - doszło do spełnienia wszystkich warunków, pozwalających na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. Odnosząc się do kwestionowanej przez organ ogólnodostępności spornych budowli, Sąd stanął na stanowisku, że powyższego terminu nie można, na gruncie zaistniałego sporu, odnosić do znaczenia słownikowego. Bowiem ogólnodostępność

infrastruktury portowej sprowadza się do udostępnienia jej podmiotom uprawnionym, np. na podstawie stosownej umowy cywilno-prawnej, jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie. A zatem, wbrew twierdzeniu organu, możliwość złożenia oferty zawarcia umowy dzierżawy przez nieograniczoną liczbę oferentów oraz okoliczność udostępnienia infrastruktury, na podstawie umowy zawartej z operatorem terminala nie sprawia, że kwestionowane budowle tracą przymiot ogólnodostępności. Natomiast funkcja polegająca na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej zostaje spełniona poprzez wykonywanie przez spółkę funkcji administrującej i koordynującej, dzięki której zapewnia użytkownikom portów dostęp do infrastruktury portowej poprzez właśnie wydzierżawienie i wynajmowanie tej infrastruktury.

W sprawie I SA/Sz 635/15 organ I instancji, a następnie organ II instancji odmówili skarżącej spółce, stwierdzenia nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości za rok 2011. Zdaniem spółki nadpłata podatku powstała w wyniku błędnego opodatkowania posiadanych budynków według stawki określonej dla „budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.), natomiast powierzchnia ta powinna być opodatkowana jako "związana z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez przedmioty udzielające tych świadczeń" (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l.).

Spółka wskazała, że powierzchnia budynków wykorzystywanych przez nią w prowadzonej działalności gospodarczej jest w całości związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej i zajęta jest przez podmiot udzielający tych świadczeń. Wynika to z faktu wykonywania w jej imieniu i na jej rzecz działań służących zachowaniu i poprawie zdrowia (masaże, basen, sauna, kąpiele borowinowe itp.) przez wykwalifikowany i uprawniony w świetle przepisów ustawy personel.

Organ nie podzielił stanowiska spółki stwierdzając, że działalność wykonywana w budynkach spółki nie jest świadczona przez podmioty wpisane do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą prowadzonego przez wojewodę właściwego dla siedziby albo miejsca zamieszkania podmiotu leczniczego, co jest warunkiem koniecznym prowadzenia działalności leczniczej, a w dalszej kolejności możliwości skorzystania z preferencyjnej stawki o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l

Sąd oddalił skargę, dzieląc stanowisko organów podatkowych, że dla zastosowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. obniżonej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest łączne spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze - budynek lub jego część muszą być związane z działalnością w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, po drugie - musi je zajmować podmiot udzielający tych świadczeń. Świadczenia zdrowotne mogą być realizowane przez różne kategorie podmiotów leczniczych, z których część nie musi posiadać statusu przedsiębiorcy (art. 4 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej). Wszystkie one muszą jednak być wpisane do rejestru podmiotów

wykonujących działalność leczniczą prowadzonego przez wojewodę właściwego dla siedziby albo miejsca zamieszkania podmiotu leczniczego (art. 100 ust. 1 i 106 ust. 1 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej). Zatem dla opodatkowania budynków lub ich części preferencyjną stawką podatku od nieruchomości przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. niezbędnym jest ustalenie, że przedmioty te są związane (pozostają w związku) z prowadzeniem działalności leczniczej i są zajęte (faktycznie lub prawnie) przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych. Sąd zauważył bowiem, że zwrot "zajętych" odnosi się do podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych, a więc powierzchni przez nich posiadanych, którymi władają w zakresie wynikającym z udzielanych przez nich świadczeń na rzecz określonego podmiotu jakim jest pacjent. Nadto Sąd podkreślił, że stawka podatku od nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. może być stosowana również przez takiego podatnika - właściciela budynku, który sam nie udziela świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, lecz wynajmuje budynek lub jego część innym podmiotom, udzielającym takich świadczeń na powierzchni, będącej przedmiotem najmu. Natomiast w niniejszej sprawie spółka w 2011 r. zatrudniła na umowę o pracę technika fizjoterapii. Jednak ani skarżąca ani jej pracownik, nie byli uprawnieni, zgodnie z powyższymi rozważaniami, do wykonywania świadczeń zdrowotnych. Nie figurowali bowiem w rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą, a zatem brak było podstaw dla uwzględnienia stanowiska spółki.

W sprawie I SA/Sz 276/15 spółka, prowadząca działalność (*not for profit*) polegającą na realizacji celu w postaci wybudowania mostu wraz z drogami dojazdowymi i parkingiem, w celu skomunikowania wyspy z ulicą, złożyła wniosek, o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej.

Istota sporu w rozpatrywanej sprawie sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie czy skarżąca spółka jest podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą, do którego ma zastosowanie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zgodnie z którym grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Zdaniem spółki prowadzi ona działalność „*non for profit*” (nie dla zysku), a więc zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej nie jest przedsiębiorcą. Tym samym do momentu uzyskania przez planowaną inwestycję statusu drogi publicznej, wyklucza to możliwość zastosowania do budowli i gruntów wybudowanych w ramach inwestycji, stawki jak dla budowli lub gruntów związanych z działalnością gospodarczą.

W ocenie organu, spółka prowadząca działalność „*not for profit*” jest przedsiębiorcą, a zatem wymienione wyżej budowle będą „w posiadaniu przedsiębiorcy”, wobec czego będą

podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie analizowanego przepisu. Działalność „*not for profit*” - nie dla zysku, to działalność charakterystyczna dla podmiotów, które korzystając z wolności gospodarczej podejmują działalność gospodarczą często po to, aby dzięki uzyskanym środkom wspomagać swoją podstawową działalność, można więc utworzyć spółkę z o. o. w celach np. społecznych. Spółka z o. o. mimo, że cel pozostawiony jest do decyzji wspólników, zawsze jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym.

Sąd oddalił skargę, podzielając stanowisko organu, że skarżąca spółka jest podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą. W świetle przywołanego orzecznictwa, Sąd stanął na stanowisku, że działalność gospodarczą cechuje (wyróżnia) podporządkowanie regułom opłacalności i zysku lub zasadzie racjonalnego gospodarowania (tak postanowienie SN z dnia 19 października 1999 r., III CZ 112/99, OSNC 2000, nr 4, poz. 78). Natomiast działalność skarżącej polegała na realizacji celu w postaci wybudowania mostu wraz z drogami dojazdowymi i parkingiem. Znaczną część środków na realizację inwestycji spółka pozyskała ze środków unijnych (umowa z Województwem). Nadto spółka zobowiązała się pokryć ze środków własnych wymagany wkład własny oraz wszelkie wydatki niekwalifikowane w ramach projektu. Fakt, że spółka przeznacza swoje środki na cele prowadzonej działalności, nie przeczy jej zarobkowemu charakterowi, choć w tym konkretnym przypadku nie jest to działalność charakteryzująca się osiągnięciem zysku. Sąd podkreślił, że bez znaczenia jest fakt osiągnięcia dochodu z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli nie przynosi ona zysku, nie oznacza to, iż przestaje być działalnością gospodarczą.

Istota sporu w sprawie I SA/Sz 1222/14 sprowadzała się do ustalenia momentu, w którym nastąpiło zajęcie gruntu i budynku na prowadzenie działalności gospodarczej, w przypadku korzystania ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. (grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków).

We wniosku o interpretację podatkową spółka wskazała, że nabyła prawo użytkowania wieczystego gruntu wraz z budynkiem posadowionym na przedmiotowej działce, posiadających indywidualne wpisy do rejestru zabytków. Spółka w okresie dwóch pierwszych lat od czasu nabycia nieruchomości nie prowadziła działalności gospodarczej na terenie przedmiotowej nieruchomości z uwagi na wyłączenie obiektu z eksploatacji ze względów technicznych. Natomiast od 6 maja 2013 r. podjęła czynności związane z remontem, modernizacją i przebudową tego obiektu. Prace zaplanowano w dwóch etapach. Pierwszy etap obejmował czynności zabezpieczające i wzmacniające obiekt przed katastrofą budowlaną. Drugi zaś związany był z przebudową obiektu zmierzające do zmiany sposobu jego użytkowania w celu przystosowania go do profilu prowadzonej w nim w przyszłości działalności gospodarczej. Po zakończeniu ww. prac budynek został

przekazany na cele biurowo-usługowe w zakresie gastronomii, kultury i handlu wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną.

W ocenie spółki, od daty nabycia nieruchomości do dnia w którym faktycznie zakończono prace remontowe i konserwatorskie, spółka korzysta ze zwolnienia od podatku od nieruchomości określonego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Spółka nabyła obiekt w stanie nienadającym się do eksploatacji. Dopiero w momencie zakończenia robót budowlanych obejmujących remont i przebudowę budynku oraz związanych ze zmianą sposobu użytkowania, obiekt będzie mógł być wykorzystywany na potrzeby działalności gospodarczej. Natomiast do tego czasu skarżąca może korzystać ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.

Organ nie zgodził się ze stanowiskiem spółki stwierdzając, że rozpoczęcie przez spółkę drugiego etapu prac budowlanych związanych z przebudową obiektu oraz zmianą sposobu jego wykorzystania na cele służące prowadzeniu w nim określonej działalności gospodarczej stanowią wyznacznik działalności gospodarczej i skutkują powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości i obligują spółkę do opodatkowania przedmiotowych nieruchomości na podstawie art. 6 ust 1 pkt 3 u.p.o.l., stawką przewidzianą dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.

Sąd oddalił skargę spółki, przychylając się do stanowiska organu. W ocenie Sądu, rozpoczęcie i prowadzenie działalności gospodarczej obejmuje nie tylko faktyczne wykonywanie czynności należących do zakresu działalności danego podmiotu, lecz także czynności umożliwiające rozpoczęcie prowadzenia działalności gospodarczej. O prowadzeniu działalności gospodarczej można mówić nie tylko w przypadkach faktycznego wykonywania usług, ale również w odniesieniu do wykonywania czynności pośrednio związanych z działalnością podmiotu, np. działania ukierunkowane na poszukiwanie klientów czy partnerów handlowych, działania reklamowe i marketingowe, jak: roznoszenie ulotek czy zamieszczanie ogłoszeń w prasie dotyczących działalności spółki, a także remont, rozbudowa, unowocześnienie czy odnowa lokalu, w którym będzie prowadzona działalność. Takie przykładowe czynności pozostają w ścisłym związku z działalnością usługową, ponieważ zmierzają do stworzenia właściwych warunków jej wykonywania i pozwalają na utrzymanie określonych standardów jakościowych i organizacyjnych działalności podmiotu.

Sąd podkreślił, że grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Natomiast w rozpatrywanej sprawie zakończenie pierwszego etapu prac wpłynęło na usunięcie "wad" i "braków", które w początkowym stanie faktycznym wykluczały go z eksploatacji i możliwości użytkowania. Tym samym wszelkie działania inwestora początkujące drugi etap robót budowlanych polegających na przebudowie budynku oraz stanowiących dobudowę określonych jego części wraz ze zmianą sposobu



jego użytkowania nie stanowią przeszkód i tzw. względów technicznych tkwiących w samym przedmiocie opodatkowania.

Istota sporu w sprawie I SA/Sz 111/15 dotyczyła rozstrzygnięcia czy głębie dokowe stanowią budowle hydrotechniczne i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem spółki, głębie dokowe należy traktować analogicznie jak wyrobiska górnicze, a zatem nie powinny one podlegać podatkowi od nieruchomości. Nie są one budowlami hydrotechnicznymi, ponieważ nie są one wykonane z materiałów budowlanych, stanowią natomiast pustą przestrzeń w dnie morskim.

W ocenie organu podatkowego, głębie dokowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż stanowią budowlę hydrotechniczną.

Rozstrzygając sprawę Sąd podzielił zdanie organu i oddalił skargę, stając na stanowisku, że głębie dokowe są budowlami hydrotechnicznymi, podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Definiując budowle hydrotechniczne Sąd przywołał treść rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 1 czerwca 1998 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać morskie budowle hydrotechniczne i ich usytuowanie. W § 3 rozporządzenia prawodawca dokonał podziału budowli morskich, m.in. na obiekty powstałe wskutek wykonywania robót czerpalnych i robót refulacyjnych albo związanych z wykonywaniem tych robót, w szczególności akwatoria portowe i stoczniowe w postaci awanportu i basenów, tory wodne morskie i zalewowe, tory podejściowe, mijanki statków, pola refulacyjne, przystanie refulacyjne (pkt 11). Budowla morska (§ 2 pkt 6 pkt e-h), to dalej idąca nazwa morskiej budowli hydrotechnicznej, przez którą rozumie się budowlę nawodną lub podwodną wznoszoną: na morzu terytorialnym, na morskich wodach wewnętrznych, na lądzie, lecz w rejonie bezpośredniego kontaktu z akwenami morskimi, czyli w pasie technicznym nadbrzeżnego pasa wybrzeża morskiego, w portach i przystaniach morskich, która wraz z instalacjami, urządzeniami budowlanymi związanymi z tą budowlą, urządzeniami technicznymi oraz innym celowym wyposażeniem niezbędnym do spełniania przeznaczonej mu funkcji stanowi całość techniczno-użytkową. Natomiast stosownie do § 3 pkt 24 rozporządzenia, roboty czerpalne (pogłębiarskie) to podwodne roboty ziemne, wykonywane na akwenach.

Nadto Sąd przywołał fragment opinii przedłożonej przez spółkę, zgodnie z którą, głębia dokowa jest efektem prac czerpalnych, które służą m.in. pogłębieniu terenów brzegowych, portów i torów podejściowych. Głębia powstaje poprzez niwelację dna szlaku żeglownego lub zbiornika wodnego w celu umożliwienia zanurzenia doku. Głębie jako obiekty powstałe w wyniku robót czerpalnych są zatem budowlami morskimi i łącznie z dalbami stanowią całość techniczno-użytkową, umożliwiającą posadowienie doku pływającego. Tym samym Sąd stanął na stanowisku, że porównanie głębi dokowych do wyrobiska górniczego nie jest trafne. Wyrobisko górnicze to przestrzeń powstała w efekcie

prac górniczych. Nadto, co istotne, wyrobisko górnicze, przeciwnie do budowli hydrotechnicznej nie zostało wymienione w ustawie Prawo budowlane, jako jedna z budowli.

### **Sprawy z zakresu egzekucji świadczeń pieniężnych (6118), Ulgi płatnicze (6117) .**

W 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wydał 33 wyroki w sprawach z zakresu ulg płatniczych (6117) wśród których w 25 sprawach oddalono skargę, w 2 sprawach uchylono zaskarżone decyzje, zaś w 6 sprawach uchylono zaskarżone decyzje oraz poprzedzające je decyzje organu pierwszej instancji. Najczęściej sprawy dotyczyły ulg w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (13 spraw), podatku od towarów i usług (7 spraw), podatku od nieruchomości (3 sprawy) i opłaty targowej (3 sprawy). Ponadto dotyczyły też ulg w zakresie opłaty uzdrowskiej, podatku akcyzowego, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, podatku od spadków i darowizn, podatku rolnego, zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej.

Sąd nadto wydał w 2015 r. 58 wyroków w zakresie egzekucji świadczeń pieniężnych (6118) wśród których w 43 sprawach oddalono skargę, w 6 sprawach uchylono zaskarżone postanowienie, zaś w 9 sprawach uchylono zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji.

Spośród grupy spraw dotyczących ulg płatniczych oraz egzekucji świadczeń pieniężnych, na uwagę zasługują następujące, niżej opisane, sprawy.

#### **Ulgi płatnicze**

W sprawie I SA/Sz 824/15 Sąd rozpoznawał skargę osoby fizycznej na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w przedmiocie odmowy umorzenia zaległości z tytułu opłaty uzdrowskiej i w efekcie uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu I instancji.

W sprawie podatnik, będący w trudnej sytuacji materialnej i zdrowotnej został skierowany ze środków publicznych na leczenie do sanatorium, z tytułu którego to pobytu powstała zaległość podatnika w opłacie uzdrowskiej, w związku z czym zwrócił się o jej umorzenie.

Odmawiając umorzenia zaległości Organ I instancji wskazał m.in., że "to podatnik sam przyczynił się do powstania zaległości będącej przedmiotem wniosku o umorzenie". W skierowaniu do sanatorium NFZ umieszcza bowiem informację o obowiązku uiszczenia na miejscu opłaty uzdrowskiej, zatem Skarżący "decydując się na takie leczenie powinien liczyć się z takim wydatkiem i albo zdobyć na to fundusze albo zrezygnować z sanatorium".

Sąd w wydanym wyroku wskazał m.in. że nie może zasługiwać na aprobatę powyższe stwierdzenie organu podatkowego, że osoba chora nieposiadająca dochodów, kierowana ze środków publicznych na leczenie do sanatorium powinna dokonać wyboru, czy ma skorzystać z takiej możliwości poratowania zdrowia, czy też z uwagi na

niemożliwość poniesienia opłaty uzdrowskiej, powinna z takiej możliwości zrezygnować. Zdaniem Sądu wskazywanie, że to charakter tej opłaty uniemożliwia jej umorzenie osobie chorej budzi zasadne wątpliwości, właśnie choćby z tego powodu, że uprawnienie do jej pobierania nie jest wynikiem starania (poniesienia wydatków) przez gminę, lecz jest w istocie "darem natury" (z tego też powodu tylko niektóre gminy/miejscowości mogą pobierać taką daninę) i właśnie dlatego organ takiej gminy w takich wyjątkowych wypadkach dotyczących pobrania tej opłaty powinien wnikliwie i ze zrozumieniem dla tak podstawowej wartości ludzkiej (zdrowia) podejmować decyzje o zrezygnowaniu z wyegzekwowania opłaty.

Dodatkowo zdaniem Sądu stwierdzony przez organy trwały charakter sytuacji Skarżącego (ubóstwo i zły stan zdrowia) powinien w takiej sprawie stanowić argument za pozytywnym rozpatrzeniem wniosku Skarżącego, a nadto skłonić organ podatkowy I instancji (wierzyciela) do rozważenia, już na etapie przedmiotowego postępowania, zasadności (efektywności) prowadzenia postępowania w celu wyegzekwowania przedmiotowej należności, a zatem uniknięcia w przyszłości dodatkowych wydatków, związanych z nieskutecznością egzekucji.

Takie okoliczności mogą bowiem zdaniem Sądu przemawiać za istnieniem w sprawie także "interesu publicznego", przemawiającego za umorzeniem należności.

W ocenie Sądu, niewątpliwie za istnieniem takiej przesłanki przemawiał też fakt wieloletniego prowadzenia postępowania administracyjnego i konieczność kolejnego (po raz piąty) rozstrzygnięcia sprawy przez organ I instancji. Taka "konsekwencja" organu, powodująca konieczność angażowania pracowników organów obu instancji (jak również innych organów), a więc rodząca także określone chociaż niewymierne koszty publiczne, nie zasługuje na aprobatę, a interes publiczny niewątpliwie przemawia za niepowiększaniem takich kosztów. Przemawia za tym również fakt poniesienia przez Skarb Państwa wydatków na pomoc prawną udzielaną Skarżącemu, których wysokość wielokrotnie przekracza żadaną przez organ I instancji kwotę należności. Sąd podkreślił, że na potrzebę rozważenia tych kwestii wskazywał już w poprzednim wyroku z dnia 3 marca 2014 r. (sygn. akt I SA/Sz 1499/13), co nie zostało jednak dokonane w ponownym rozpoznaniu sprawy przez organy obu instancji.

### **Egzekucja świadczeń pieniężnych.**

W sprawie I SA/Sz 514/15 – Sąd rozpoznawał kwestię zwrotu należności z tytułu kosztów egzekucyjnych po uchyleniu ostatecznych decyzji podatkowych, będących podstawą wystawienia tytułów wykonawczych i umorzeniu postępowania egzekucyjnego

Strona zwróciła się do organu egzekucyjnego – Naczelnika Urzędu Skarbowego - z wnioskiem o zwrot kosztów egzekucyjnych, powstałych w toku egzekucji administracyjnej.

Podstawową kwestią sporną w rozpoznawanej sprawie było to, czy na podstawie art. 64c § 3 u.p.e.a. organ egzekucyjny miał obowiązek zwrotu skarżącemu należności z tytułu

kosztów egzekucyjnych po uchyleniu ostatecznych decyzji podatkowych, będących podstawą wystawienia tytułów wykonawczych i umorzeniu postępowania egzekucyjnego.

Zgodnie z 64c § 3 u.p.e.a. jeżeli po pobraniu od zobowiązanego należności z tytułu kosztów egzekucyjnych okaże się, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem, należności te, wraz z naliczonymi od dnia ich pobrania odsetkami ustawowymi, organ egzekucyjny zwraca zobowiązanemu, a jeżeli niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji spowodował wierzyciel, obciąża nimi wierzyciela.

Podstawowe pytanie przy analizie przepisu art. 64c § 3 u.p.e.a. w kontekście zarzutów podniesionych sprawie brzmiało czy fakt uchylenia decyzji ostatecznych będących podstawą wystawienia tytułów egzekucyjnych po pobraniu od zobowiązanego należności z tytułu kosztów egzekucyjnych oznaczał, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem w rozumieniu powyższego przepisu.

Sąd doszedł do wniosku, że mimo pewnych rozbieżności, orzecznictwo sądów administracyjnych w tym względzie jest ugruntowane. Sąd podzielił stanowisko, że istotą regulacji art. 64c § 3 u.p.e.a., jest ocena prowadzenia samej egzekucji, a nie ocena postępowań administracyjnych prowadzonych przez inne organy administracji publicznej. Jeżeli tytuł wykonawczy został prawidłowo sporządzony i nie zawierał wad, które wykluczałyby od samego początku prowadzenie egzekucji na jego podstawie, oznacza to, że postępowanie egzekucyjne zostało prawidłowo wszczęte i prowadzone. Natomiast "niezgodność z prawem", o której mowa w treści ww. artykułu dotyczy niewłaściwego zastosowania przepisów regulujących prowadzenie egzekucji administracyjnej. Ocena ta nie może przekraczać granic wyznaczonych przez art. 29 u.p.e.a., zgodnie z którym organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji, ale nie jest uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym (por. wyrok WSA w Białymstoku I SA/Bk 621/14 z dnia 10.03.2015 r.).

Sąd zauważył, że jeszcze bardziej zdecydowanie wypowiedział się w tej materii Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 stycznia 2013 r. sygn. akt. II FSK 3020/12, który uznał, że "Zgodność z prawem decyzji podatkowej, na podstawie której wierzyciel wystawił i doręczył zobowiązanemu tytuł wykonawczy, nie stanowi kryterium oceny zgodności z prawem wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego, o której mowa w art. 64c § 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r., Nr 229, poz. 1954 ze zm.), nawet jeżeli w charakterze organu podatkowego i wierzyciela działał ten sam organ administracji." Pogląd ten podzielił również NSA w wyroku z dnia 13.08.2014 r. sygn. akt. II FSK 2025/12.

Sąd orzekający sprawie podzielił poglądy wyrażone w powyższych orzeczeniach.

Sąd wskazał, że w orzecznictwie można spotkać się co prawda z poglądem, iż w wyjątkowych przypadkach, gdy uchylenie decyzji ma charakter kwalifikowany tzn. następuje, ze skutkiem wstecznym (*ex tunc*) np. poprzez stwierdzenie nieważności decyzji albo dotyczy sytuacji gdy egzekwowana decyzja jest decyzją nieostateczną, możliwe jest

zastosowanie art. 64c § 3 u.p.e.a. W żadnym wypadku nie dotyczy to jednak sytuacji jak w rozpoznawanej sprawie, gdy uchylono decyzje ostateczne, których wadliwość nie miała charakteru kwalifikowanego.

Dla przykładu wskazano na wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2014 r. sygn. akt. I SA/Bd 1156/14, gdzie zauważono, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji na podstawie tytułu wykonawczego obejmującego należności wynikające z podlegającej wykonaniu decyzji następnie uchylonej nie oznacza, że organ wydający decyzję i wystawiający tytuł wykonawczy postępował niezgodnie z prawem w sytuacji gdy, od chwili wszczęcia do czasu zakończenia egzekucji poprzez jej wykonanie decyzja będąca podstawą wystawienia tytułu pozostawała w obrocie prawnym. Uchylenie decyzji podatkowej stanowiącej podstawę wystawienia tytułu wykonawczego skierowanego do egzekucji nie stanowi o niezgodnym z prawem wszczęciu i prowadzeniu egzekucji. Jednocześnie we wskazanym wyroku sąd wskazał, iż tylko decyzja stwierdzająca nieważność decyzji na podstawie której wystawiono tytuł wykonawczy i wszczęto egzekucję może prowadzić do ustalenia zaistnienia przesłanki z art. 64c § 3 u.p.e.a., gdyż tylko w tym przypadku dochodzi do jej eliminacji ze skutkiem wstecznym.

Z kolei przywoływany przez stronę w skardze wyrok NSA II FSK 1521/10 z dnia 15 lutego 2012 r. dotyczył wykonania decyzji nieostatecznej. W orzecznictwie sądowym można spotkać się z poglądem, że nieostateczna decyzja podatkowa może być wprawdzie podstawą do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego, co w wielu przypadkach warunkuje jego skuteczność, jednakże ryzyko prawidłowości tego postępowania nie może – w demokratycznym państwie prawnym – obciążać obywatela (lub innego podmiotu, wobec którego bezpodstawnie wszczęto egzekucję) – zob. wyrok SN z 08.05.1998 r., III RN 27/98, Prawo Gospodarcze 1998, Nr 11, s. 11.

Natomiast w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania decyzje na podstawie których wystawiono tytuły wykonawcze były ostateczne. Organ egzekucyjny działał prawidłowo. Wadliwe działanie dotyczyło postępowania Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej i Dyrektora Izby Skarbowej, co skutkowało uchyleniem ich decyzji. Natomiast Naczelnik U.S. otrzymał decyzje ostateczne i jako organ egzekucyjny był zobowiązany do ich wykonania.

Strona w skardze powołała się na tezy z wyroku NSA sygn. akt. II FSK 1521/10, dotyczące decyzji nieostatecznej i usiłowała wykazać, że na równi z decyzją nieostateczną należy traktować decyzję ostateczną, którą strona zaskarżyła do sądu administracyjnego. Była to argumentacja błędna, wbrew stanowisku skarżącego organ egzekucyjny ma obowiązek egzekwować decyzje ostateczną którą zaskarżono do sądu administracyjnego, jest to sytuacja odmienna niż egzekwowanie decyzji nieostatecznej.

Sąd podzielił stanowisko organu odwoławczego, że art. 64c § 3 u.p.e.a. odmiennie formułuje zasadę obciążenia strony kosztami w postępowaniu egzekucyjnym, niż czyni to art. 262 § 1 k.p.a. na gruncie ogólnego postępowania administracyjnego. Zgodnie z art. 18

u.p.e.a. w postępowaniu egzekucyjnym przepisy k.p.a. mają odpowiednie zastosowanie, ale tylko wtedy gdy przepisy u.p.e.a. nie stanowią inaczej. Przepis art. 64c § 3 u.p.e.a. nakazuje organowi egzekucyjnemu zwrot należności zobowiązanemu, gdy okaże się, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem. Już sam sposób sformułowania powyższego przepisu przesądza, że nie ma miejsca przy jego stosowaniu na badanie winy strony w powstaniu kosztów egzekucyjnych. Zauważono też, że w orzecznictwie NSA spotyka się pogląd, iż obciążenie zobowiązanego kosztami egzekucji wynika z faktu uchylania się przez niego od wykonania obowiązku i w konsekwencji konieczności zastosowania wobec niego przymusu egzekucyjnego. (por. wyrok NSA z 18 maja 2011 r. I OSK 247/11 i dzielący poglądy w nim wyrażone wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2014 r. II FSK 2025/120). Postępowanie egzekucyjne i wywołane nim koszty są zatem w myśl powyższego poglądu następstwem braku pożądanego zachowania zobowiązanego w postaci dobrowolnego wykonania obowiązku wynikającego z ostatecznej decyzji.

Sąd wskazał, że przedmiotowa regulacja z art. 64c § 3 u.p.e.a. nie pozwala jedynie, aby organ egzekucyjny - w którego postępowaniu w przedmiotowej sprawie nie sposób dopatrzeć się uchybień - w drodze administracyjnoprawnej, dokonał skarżącemu zwrotu pobranych należności z tytułu kosztów egzekucyjnych. Tymczasem w badanej sprawie nieprawidłowe działanie dotyczyło organów które wydały uchylone decyzje podatkowe, a których regulacja z art. 64c § 3 u.p.e.a. nie obejmowała, nie zaś działających jako organy egzekucyjne. Zdaniem Sądu niemożność odzyskania zwrotu wyegzekwowanych kosztów w trybie administracyjnym od organu egzekucyjnego, co do zasady nie pozbawiła skarżącego takiej możliwości w ogóle, dlatego też wskazanej regulacji jak i postępowania organów nie można uznać za niezgodne z Konstytucją RP.

Za nietrafne uznano zarzuty dotyczące braku wyjaśnienia rzeczywistej sytuacji zobowiązanego. Zaskarżone postanowienie zostało wydane na podstawie art. 64c § 3 u.p.e.a. i organ przy jego wydaniu nie miał podstaw do "wyjaśniania rzeczywistej sytuacji zobowiązanego". Organ zobowiązany był wyłącznie zbadać, czy wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem – co uczynił, a czego odzwierciedlenie znalazło się w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia.

### **Sprawy z zakresu stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy (619).**

W większości spraw organy orzekały zgodnie z prawem, jednakże w niektórych sprawach ze względu na naruszenie prawa zostały uwzględnione.

Spośród spraw o symbolu 6191 dotyczących żołnierzy zawodowych na uwagę zasługuje sprawa o sygn. akt II SA/Sz 285/15 w przedmiocie zwolnienia ze służby wojskowej, w której rozkazem personalnym Dowódca Pułku Artylerii - Jednostki Wojskowej,

zwolnił starszego szeregowego z zawodowej służby wojskowej i przeniósł do rezerwy wskutek otrzymania dostatecznej ogólnej oceny w opinii służbowej. Organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Organ ten wskazał na fakultatywność możliwości zwolnienia ze służby żołnierza zawodowego w wyniku otrzymania dostatecznej ogólnej oceny w opinii służbowej i charakter uznaniowy decyzji wydanej w tym przypadku, zależnej od oceny organu. Podnosząc fakt otrzymania przez stronę dostatecznej ogólnej oceny z opiniowania służbowego zauważył, że zainteresowany nie wnosił odwołania od opinii, która stała się w konsekwencji ostateczna. Według organu, nie bez znaczenia dla sprawy pozostawało również długotrwałe przebywanie żołnierza na zwolnieniach lekarskich. Sąd poddał analizie decyzję organu odwoławczego i uznał, że organ ten nie sprostął wyżej przedstawionym wymogom działania w granicach uznania administracyjnego. Organ jako przyczynę zwolnienia skarżącego wskazał na uzyskanie przez żołnierza ogólnej oceny dostatecznej, którą powiązał w ocenie spełnienia przesłanki z art. 112 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1414) z nieprzystąpieniem przez żołnierza do sprawdzianu sprawności fizycznej, spowodowanej przebywaniem na długotrwałym zwolnieniu lekarskim oraz otrzymaniem oceny dostatecznej ze sprawdzianu sprawności fizycznej w roku poprzednim. Ponadto, akcentował niedyspozycyjność żołnierza oraz brak jego zdolności fizycznej do pełnienia służby wojskowej. W oparciu o opinię zawierającą ogólną ocenę żołnierza, organ odwoławczy sformułował twierdzenie o tym, że skarżący jedynie w ograniczonym zakresie spełnia wymagania co do jakości i terminowości wykonywanych zadań oraz obowiązków, odpowiedzialności oraz dbałości o sprzęt i mienie.

Zdaniem Sądu, stanowisko organu nie zostało jednak należycie uzasadnione. Kwestia wydania opinii o żołnierzu i zawartych w nim ocen jest bezsporna i nie była przez skarżącego kwestionowana. Sam fakt uzyskania ogólnej oceny dostatecznej przez żołnierza nie jest jednak wystarczający dla zastosowania fakultatywnego zwolnienia żołnierza zawodowego ze służby. Ocena organu musi być dokonana w oparciu o całość sprawy i odnosić się do materiału zgromadzonego w sprawie (art. 7 i art. 77 § 1 K.p.a.), następnie organ winien odzwierciedlić tę ocenę w racjach decyzyjnych, ujętych w uzasadnieniu decyzji (art. 107 § 1 i § 3 K.p.a.). W ocenie tej organ winien uwzględnić także twierdzenia i wnioski strony. Dlatego Sąd uchylił zaskarżoną decyzję.

Interesującymi sprawami z zakresu tej kategorii są sprawy o sygn.: akt II SA/Sz 1117/14, II SA/Sz 408/15, II SA/Sz 409/15, II SA/Sz 411/15, II SA/Sz 412/15 w przedmiocie dodatku specjalnego. W sprawach tych organ I instancji, powołując się na art. 80 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r. Nr 90, poz. 593 z późn.zm.) w zw. z § 13 ust. 1 i 1a rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 8 czerwca 2004 r. w sprawie dodatków do uposażenia zasadniczego żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1151) zwanego dalej rozporządzeniem,

odmówił dowódcy zespołu GNM podwyższenia dodatku specjalnego w drodze zwiększenia zastosowanego mnożnika kwoty bazowej 0.60 o 0.30. W odwołaniu od decyzji strona wskazała, że na podstawie polecenia Szefa Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych w sprawie wprowadzenia do sił zbrojnych aparatu nurkowego mieszaninowego CRABE, sprzęt ten został wprowadzony do użytku. Jest to etatowy sprzęt Grupy Nurków Minerów (GNM).

Zdaniem odwołującego się, sprzęt nurkowy typu CRABE jest także sprzętem głębinowym. Skarżący, jako starszy nurek miner, jest uprawniony do nurkowania przy użyciu autonomicznego sprzętu nurkowego zasilanego mieszaninową oddechową do głębokości 80 m. Po rozpatrzeniu odwołania organ II Instancji utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Organ odwoławczy wskazał, z analizy przepisów wynika, że prawo do otrzymywania dodatku specjalnego, o którym mowa w § 4 pkt 3 rozporządzenia przysługuje żołnierzowi zawodowemu w przypadku wypełniania obowiązków (zadań) służbowych pod wodą z użyciem sprzętu nurkowego. Wysokość tego dodatku została natomiast uzależniona z jednej strony od ilości przebytych godzin pod wodą, z drugiej od rodzaju sprzętu nurkowego, z użyciem którego wykonywane są - w ramach obowiązków wynikających z opisu zajmowanego stanowiska służbowego - zadania pod wodą. Zwiększenie mnożnika kwoty bazowej o 0,30 (§ 13 ust. 1a rozporządzenia) żołnierzom zawodowym uzależnione jest od wykonywania przez nich nurkowania w głębinowym sprzęcie nurkowym zasilanym mieszaniną oddechową, przy czym wykonywanie nurkowań w sprzęcie głębinowym winno następować w ramach obowiązków wynikających z opisu stanowiska służbowego. W konsekwencji – wobec przyjętego stanowiska i dokonanej wykładni § 13 ust. 1a rozporządzenia - organ uznał, że wykonywane przez skarżącego nurkowanie z użyciem aparatu typu CRABE do głębokości 50 m nie spełnia przesłanki „wykonywania nurkowania w głębinowym sprzęcie nurkowym zasilanym mieszaniną oddechową”. Na rozprawie pełnomocnik organu przedłożył dwa pisma, w których dostawca sprzętu nurkowego CRABE wyjaśnił jak należy rozumieć sprzęt głębinowy nurkowy. Organ zwrócił się o takie wyjaśnienia z uwagi na nieprecyzyjne brzmienie § 13 ust. 1a rozporządzenia. Sąd dokonując wykładni językowej § 13 ust. 1a rozporządzenia uznał, że brak jest podstawy do przyjęcia, iż przesłanką warunkującą zwiększenie dodatku specjalnego jest cenzus głębokości wykonywanych nurkowań (powyżej 50 m). Z brzmienia omawianego przepisu wynika, że okolicznością determinującą podwyższenie dodatku jest „wykonywanie nurkowania w głębinowym sprzęcie nurkowym zasilanym mieszaniną oddechową”. Oznacza to, że prawodawca warunkuje uzyskanie tego uprawnienia od faktu używania sprzętu nurkowego przeznaczonego do nurkowań głębinowych a nie – jak przyjęły organy – faktu nurkowania na głębokościach powyżej 50 m. W ocenie Sądu, nie można posiłkować się w tym zakresie kryteriami określonymi w przepisach ustawy z dnia 17 października 2003 r. o wykonywaniu prac podwodnych (Dz. U. Nr 199, poz. 1936 ze zm.) oraz wydanymi na jej podstawie przepisami rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 13 lipca 2005 r. w sprawie wykonywania prac podwodnych w jednostkach organizacyjnych podległych lub



nadzorowanych przez Ministra Obrony Narodowej (Dz. U. Nr 185, poz.1547). Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1 tejże ustawy, przepisów jej nie stosuje się do jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Obrony Narodowej i ministra właściwego do spraw wewnętrznych, z zastrzeżeniem art. 8 ust. 6 i 7, art. 23 ust. 3-7 i art. 28 (które dotyczą jednak innych zagadnień, bowiem bezpieczeństwa wykonywania prac podwodnych, kwalifikacji zawodowych do wykonywania prac podwodnych). Mając powyższe na uwadze Sąd uznał, że organy - przyjmując jako przesłankę konieczną dla zwiększenia dodatku specjalnego stwierdzenie faktu wykonywania nurkowania na głębokościach powyżej 50 m, dokonały w istocie błędnej wykładni § 13 ust. 1a rozporządzenia, co stanowi naruszenie prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a P.p.s.a.). Sąd wskazał, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy organy winny zgromadzić materiał dowodowy umożliwiający ustalenie, czy aparat typu CRABE jest „głębinowym sprzętem nurkowym zasilanym mieszaniną oddechową”, o którym mowa w § 13 ust. 1a rozporządzenia, co będzie mogło doprowadzić do oceny używanego przez skarżącego sprzętu nurkowego typu CRABE jako sprzętu spełniającego wymagania określone w § 13 ust. 1a rozporządzenia.

Z kategorii spraw dotyczących żołnierzy zawodowych do najbardziej interesujących zaliczyć można sprawę o sygnaturze II SA/Sz 41/15 w przedmiocie pozbawienia prawa do uposażeń. Sąd uchylił orzeczenia organów obu instancji. W niniejszej sprawie Komendant Powiatowy Policji pozbawił funkcjonariusza Policji prawa do uposażenia za określony czas, wskazując na okoliczność nieprawidłowego wykorzystania przez policjanta zwolnienia lekarskiego, ustaloną na podstawie protokołu kontroli. Sąd rozpoznając przedmiotową sprawę kierował się zasadą określoną w art. 7 K.p.a., zgodnie z którą, w procesie stosowania powołanych przez organ I i II instancji przepisów ustawy o Policji podstawowe znaczenie będą pełnił ustalenia stanu faktycznego. Sąd uznał, że organy naruszyły przepisy prawa procesowego w sposób istotny, mający wpływ na wynik sprawy. Organ I instancji nie poczynił wszystkich istotnych wyjaśnień odnośnie wykorzystania zwolnienia lekarskiego przez skarżącego. Skoro o utracie prawa do uposażenia, przełożony policjanta orzeka na podstawie ustaleń zawartych w protokole, winien on jednoznacznie wskazywać, że policjant wykorzystał okres czasowej niezdolności do służby w sposób niezgodny z jego celem. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia organ odwoławczy, uznał za niezgodne z celem „wykorzystanie zwolnienia lekarskiego, poprzez podejmowanie przez policjanta innych potrzeb, niż rekonwalescencja, czy rehabilitacja zdrowotna”. W niniejszej sprawie, organ na podstawie protokołu kontroli policjanta uznał, że fakt przebywania w siłowni wypełnia przesłankę wykorzystania zwolnienia lekarskiego niezgodnie z celem. Uwzględniając skargę Sąd zwrócił uwagę, że organ winien uwzględnić, nie tylko opis zdarzeń przedstawionych w przedmiotowym protokole, ale uwzględnić także wszystkie inne dowody mające znaczenie prawne. Nadto Sąd wskazał, że organ pominął w swych rozważaniach, powoływaną przez funkcjonariusza okoliczność wypadku, która skutkowałą pogorszeniem jego stanu zdrowia

i potrzebę poddania się rehabilitacji w celu jak najszybszego powrotu do służby oraz to, że ze wskazań znajdujących się na zwolnieniach lekarskich, wystawionych przez lekarza, wynika, że chory może chodzić. W takiej sytuacji, w ocenie Sądu, organ winien wyjaśnić, czego nie uczynił, w jakim celu skarżący korzystał z usług siłowni, skoro konsekwentnie w toku postępowania administracyjnego oraz w postępowaniu sądownoadministracyjnym skarżący podnosił, że wykonywał ćwiczenia rehabilitacyjne, zgodnie z zaleceniem lekarskim i rehabilitanta, na co posiadał stosowne dokumenty.

Spośród spraw o symbolu 6195 dotyczących funkcjonariuszy straży pożarnej była rozpatrywana jedna sprawa o sygnaturze II SA/Sz 437/15 w przedmiocie zawieszenia uposażenia z powodu nieprzedłożenia aktualnego orzeczenia lekarskiego z badań profilaktycznych, które stanowi zawinioną niemożność pełnienia obowiązków służbowych. Sąd oddalił skargę uznając, że przedłożone przez stronę orzeczenie o zdolności do służby wydane przez Wojewódzką Komisję Lekarską Ministerstwa Spraw Wewnętrznych nie może zastąpić, tak jak tego oczekuje strona, zaświadczenia lekarza medycyny pracy o zdolności do prawidłowego wykonywania obowiązków służbowych wydanego w wyniku okresowych badań profilaktycznych. W ocenie Sądu, są to bowiem dwa różne dokumenty medyczne, wydawane na podstawie różnych zakresów badań, każdy w innym celu i przez różne jednostki medyczne, działające na podstawie odrębnych przepisów prawa i odrębnych procedur.

Ze spraw o symbolu 6198 dotyczących inspekcji pracy były rozpoznane 3 sprawy w przedmiocie zobowiązania do usunięcia zagrożenia na stanowisku pracy oraz w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności odwołania. We wszystkich tych sprawach Sąd skargi oddalił.

### **Sprawy celne (630)**

Wniesione w 2015 roku skargi dotyczyły przede wszystkim decyzji wydanych w przedmiocie retrospektywnego zaksięgowania kwoty długu celnego, 21 spraw, przy czym 7 skarg jednorodnych jednego podmiotu oraz 16 skarg jednorodnych również tego samego podmiotu, 15 spraw wniesionych zostało przez jeden podmiot i dotyczyło kwestii proceduralnej – stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia.

Po rozpoznaniu spraw zakończonych wyrokami w 2015 r. składy orzekające uchylły decyzje organu odwoławczego w przedmiocie retrospektywnego zaksięgowania długu celnego w pięciu sprawach, w pozostałych sprawach w tym przedmiocie skargi zostały oddalone. W sprawach w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia, uchylono zaskarżone postanowienia.

Sprawy, w których wniesiono skargi sądownoadministracyjne, wszczęte zostały z urzędu przez organy celne, dotyczyły retrospektywnego zaksięgowania kwoty długu

celnego, w sprawach w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia same strony inicjowały postępowania celne.

Nie odnotowano spraw, w których kwestia zawieszenia lub odmowy zawieszenia postępowania stanowiłaby podstawę skarg skierowanych do Sądu.

Szczególnie istotne problemy interpretacyjne nie wystąpiły w ww. sprawach, natomiast w następujących sprawach składy orzekające wyraziły poglądy i oceny prawne wymagające odnotowania:

1. Retrospektywne zaksięgowanie długu celnego.

W sprawach o sygnaturach I SA/Sz 1437/14 do 1444/14, problem merytoryczny dotyczył prawidłowości klasyfikacji zadeklarowanego towaru, który zgłaszano jako złączki stalowe gwintowane ocynkowane i czarne z kodem CN 7307 99 10 i stawką celną 3,7%, podczas gdy część towaru powinna być odprawiana jako rury i przewody rurowe objęte kodami TARIC 7306 30 72 80 i 7306 30 77 80 ze stawką cła antydumpingowego w wysokości 90,6%.

Rozpoznając sprawy Sąd wskazał na treść art. 220 ust.2 lit. b WKC na treść art. 63 WKC i zauważył, że weryfikacja zgłoszenia nie jest obligatoryjnym obowiązkiem organu, lecz na podstawie art. 71 ust. 1 WKC pozostawiona została do decyzji organu. Sąd podzielił stanowisko organu celnego, że w sprawie nie zaistniał błąd organu, gdyż gdy dane zawarte w zgłoszeniach celnych zostały przyjęte, bez sprawdzenia i wzięte za podstawę określenia należności. Według spółki, błąd polskich organów celnych polegał na milczącej akceptacji przyjmowanych zgłoszeń i niepodejmowaniu weryfikacji wielości zgłoszeń przez dłuższy okres. Zdaniem Sądu za błąd organów celnych należałoby uznać sytuację, gdyby organy celne przyjmowały zgłoszenia z błędnym kodem taryfy celnej, jednakże już z prostego zestawienia opisu towaru ze zgłoszoną pozycją taryfy, błąd ten powinien wynikać, a taka sytuacja nie wystąpiła w sprawie. Do określenia kodu towaru konieczne było posiadanie wiadomości o towarze, które nie wynikały wprost z dokumentów złożonych do zgłoszeń celnych. Zdaniem Sądu, za przyjęciem koncepcji błędu, nie świadczył istniejący spór pomiędzy organami celnymi Polski i Belgii. Nie świadczyło to, że spółka działała w dobrej wierze oraz że popełniony przez nią błąd w klasyfikacji nie mógł zostać wykryty w dniu zgłoszenia.

Sprawy o sygnaturach I SA Sz 375/15 do 377/15, I SA/Sz 589/15 do 591/15 oraz I SA/Sz 1081/15 do 1088/15 dotyczyły prawidłowości zgłoszenia celnego w zakresie towaru w postaci siatki z włókna szklanego w zakresie pochodzenia z Malezji. Organy celne opierając się na raporcie Europejskiego Urzędu ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych OLAF uznały, że towar objęty zakwestionowanymi zgłoszeniami celnymi nie został wyprodukowany w Malezji, a zatem nie może korzystać z preferencyjnej stawki celnej wysokości 3,5%, w miejsce ogólnie obowiązującej stawki 7%. Natomiast w sprawach I SA Sz 375/15 do 377/15, organ wykazał, że krajem pochodzenia siatki szklanej są Chiny i dodatkowo nałożył cło antydumpingowe. W wymienionych sprawach Sąd nie uwzględnił zarzutów proceduralnych

spółki, natomiast wypowiadając się merytorycznie wskazał, że kwestie związane ze statusem preferencyjnego pochodzenia towarów uregulowane zostały w cytowanym powyżej rozporządzeniu wykonawczym do Wspólnotowego Kodeksu Celnego, gdzie w art.97t ust. 7 wskazano, że do celów późniejszej weryfikacji świadectw pochodzenia na formularzu A, eksporterzy przechowują wszystkie przydatne dokumenty potwierdzające status pochodzenia danych produktów, a odpowiednie organy administracji rządowej korzystającego kraju wywozu zachowują kopie świadectw, jak również wszelkie odnoszące się do nich dokumenty wywozowe. Dokumenty te przechowuje się przez okres co najmniej trzech lat, od końca roku w którym wystawiono świadectwo pochodzenia na formularzu A. Zdaniem Sądu regulacji tej jednoznacznie wynika, że świadectwa pochodzenia są dokumentami, które mogą być weryfikowane, a celem ich weryfikacji także na eksportera nałożono obowiązek posiadania odpowiednich dokumentów. Poza sporem natomiast w sprawach pozostawała okoliczność, że eksporter nie przedłożył żadnych dokumentów umożliwiających weryfikację świadectwa pochodzenia, zatem słusznie organy celne przyjęły, że jest to wystarczający powód do odmowy przyznania preferencyjnego statusu pochodzenia.

Natomiast w sprawach I SA/Sz 1081/15 do 1085/15 dotyczących tego samego podmiotu, który importował siatkę z włókna szklanego, za skuteczny Sąd uznał zarzut naruszenia art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej oraz wskazał na niedostateczne wyjaśnienie kwestii zastosowania terminu powiadomienia dłużnika o kwocie należności o jakiej mowa w art. 221 ust.3 i 4 WKC.

## 2. Stwierdzenie niedopuszczalności zażalenia.

W sprawach o sygnaturach I SA/Sz 1498/14 do I SA/Sz 1505/14 oraz I SA/Sz 1518/14 do 1525/14, Sąd uchylił zaskarżone postanowienia organu drugiej instancji o stwierdzeniu niedopuszczalności wniesionych zażaleń uznając, że skarżąca wniosła o udostępnienie dokumentów z akt sprawy zaś organ nie wypowiedział się w sprawie z wniosku strony o udostępnienie dokumentów. Sąd wskazał na treść art. 178 § 1 i 3 O.p. oraz na treść art. 179 § 1 i 2 O.p., zauważył także, że poza sporem pozostaje, że przepisy Ordynacji podatkowej, do których odsyła art. 73 ust. 1 Prawa celnego w zakresie odpowiedniego stosowania Działu IV Ordynacji podatkowej, zawierają w treści art. 178 gwarancje dotyczące zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu - poprzez wgląd do akt sprawy, poprzez możliwość sporządzenia z nich notatek, kopii lub odpisów a także poprzez żądanie wydania z akt uwierzytelnionych odpisów a także poprzez uwierzytelnienie posiadanych przez stronę odpisów lub kopii akt sprawy. Przy czym przez akta sprawy rozumie się pisma składające się na dokumentację sprawy w tym m.in. pisma stron, protokoły sporządzone przez organ, opinie oraz inne dokumenty znajdujące się w posiadaniu organu podatkowego. W orzecznictwie akta sprawy pojmuje się szeroko. Jeśli wniosek, zasługuje na uznanie, po prostu dokonuje się pewnej czynności technicznej polegającej na umożliwieniu stronie zapoznania się z aktami. Jeśli istnieją zdaniem organu przyczyny

uniemożliwiający wydanie z akt sprawy żądanych dokumentów np. w aktach sprawy nie ma takich dokumentów, są to informacje niejawnie, organ odmawia ich wydania. Wskazany przepis art. 178 O.p. nie zawiera jednakże norm w jakiej formie organ odmawia udostępnienia dokumentów z akt. Taką normę zawiera wyłącznie art. 179 O.p. Odwołując się do treści art. 216 § 2 O.p., Sąd uznał, że w formie postanowienia organ prowadzący postępowanie uzewnętrznia swoje stanowisko w odniesieniu do wniosków składanych przez stronę w kwestiach incydentalnych. Nie budzi także wątpliwości zdaniem Sądu, że wydanie dokumentów z akt postępowania jest czynnością techniczną a odmowa udostępnienia dokumentów z akt postępowania jest czynnością procesową organu, zatem winna ona przybrać postać postanowienia. Skoro w rozpoznawanych sprawach na żądanie skarżącej o wydanie z akt sprawy wskazanych dokumentów, organ nie wydał dokumentów, nie doszło także do odmowy wydania uwierzytelnionych dokumentów. Stwierdzenie zatem niedopuszczalności zażalenia przez organ przed dokonaniem czynności procesowej przez organ w sprawie z wniosku skarżącej w ocenie Sądu jest przedwczesne i nie odnosi się do przedmiotu sprawy.

### **Sprawy z zakresu skarg na uchwały jednostek samorządu terytorialnego oraz skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze (639, 640, 641)**

W omawianej grupie spraw Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie rozpoznawał w roku 2015 sprawy dotyczące skarg na uchwały organów jednostek samorządowych, tj. na uchwały rady gminy (6391) oraz uchwały rady powiatu (6392), a także dotyczące skarg organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych – tj. rady gminy (6401) a nadto sprawy dotyczące rozstrzygnięć nadzorczych dotyczących skarg organów gminy na czynności nadzorcze (6411).

Zdecydowaną większość spraw w tej grupie stanowiły sprawy ze skarg na uchwały rady gminy, przy czym w 21 sprawach zapadły wyroki stwierdzające nieważność uchwał, w 2 sprawach stwierdzono wydanie zaskarżonych uchwał z naruszeniem prawa, zaś w pozostałych sprawach skargi odrzucono (m.in. z powodu niewykazania przez skarżących naruszenia prawa bądź interesu prawnego jak również z powodu niepoprzedzenia skargi wezwaniem do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia) bądź też postępowanie umorzono z uwagi na cofnięcie skargi.

Wśród spraw, w których stwierdzono nieważność zaskarżonych uchwał znalazły się m.in. sprawy ze skarg na: uchwałę w sprawie wysokości opłat za zajęcie pasa drogowego, akt w przedmiocie zatwierdzenia postępowania konkursowego na stanowisko Dyrektora Szkoły Podstawowej, uchwały Rad Gmin w sprawie uchwalenia miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego, uchwałę w przedmiocie przyjęcia Regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Gminy Łobez, zarządzenie Burmistrza w przedmiocie odwołania ze stanowiska Dyrektora Zespołu Placówek Oświatowych, uchwałę

Rady Miasta w sprawie regulaminu korzystania z Parku Miejskiego, uchwałę Rady Miejskiej w przedmiocie wyrażania zgody uprzedniej na rozwiązanie z radnym stosunku pracy, uchwałę Rady Miejskiej w przedmiocie wygaśnięcia mandatu radnego tej Rady

W sprawie o sygn. akt II SA/Sz 267/15 ocenie Sądu podlegała uchwała Rady Gminy Mielno z dnia 30 października 2014 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego części gminy Mielno. Skarżące zarzuciły tej uchwale, że została podjęta z naruszeniem prawa ponieważ w trakcie procedury planistycznej nie uwzględniono ich uwag dotyczących wskazywanych przez nie działek i w efekcie przeznaczono je w planie pod zieleń parkową. Przeznaczenie takie przewidziano tylko do działek skarżących oraz jeszcze dwóch innych działek. Wszystkie wyżej wymienione działki, z wyjątkiem jednej działki, należą do prywatnych właścicieli i jako jedyne spośród prywatnych zostały przeznaczone w planie pod zieleń parkową. Na działkach sąsiednich oprócz zieleni dopuszczono zabudowę i usługi. Wszystkie te działki, jak i inne leżące na spornym obszarze przylegające do jeziora Jamno leżą na terenie zagrożonym powodzią. Ustalenie różnego sposobu zagospodarowania tych działek oznacza nierówne traktowanie obywateli, ponieważ w tym samym obrębie dopuszcza się różne przeznaczenie działek, co narusza art. 64 Konstytucji RP, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie w jakim nie narusza istoty prawa własności.

Uznając skargę za uzasadnioną, Sąd stwierdził, że prawo do zagospodarowania terenu, w tym jego zabudowy, stanowi element prawa własności, a regulacje planistyczne, na równi z innymi regulacjami ustawowymi, są elementami ograniczającymi to prawo. W konsekwencji ograniczenia te nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Ograniczenia prawa do zabudowy wprowadzane mogą być na podstawie licznych ustaw materialnych. Takim przykładem są ograniczenia do zabudowy w związku z utworzeniem na danym terenie jednej z form przestrzennej ochrony przyrody (park narodowy, rezerwat, park krajobrazowy, obszar chronionego krajobrazu i inne). Przykładem takim są również ograniczenia związane z przeznaczeniem i określeniem zasad zagospodarowania danego terenu w planie miejscowym. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Jak wskazał Sąd, Rada Gminy Mielno w sposób bardzo istotny ograniczyła prawo własności skarżących przeznaczając należące do nich trzy działki w całości pod zieleń urządzoną, bez możliwości lokalizowania jakiegokolwiek zabudowy.

W myśl art. 15 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym projekt planu miejscowego, zawierający część tekstową i graficzną, powinien być zgodny z przepisami odrębnymi odnoszącymi się do obszaru objętego planem. W planie miejscowym określa się bowiem obowiązkowo zasady ochrony środowiska, przyrody

i krajobrazu kulturowego. Z zaskarżonej uchwały nie wynika, by Rada Gminy Mielno uwzględniła wymagania dotyczące ochrony przyrody zawarte w uchwale Sejmiku Zachodniopomorskiego Nr XXXII/357/09 z dnia 14 kwietnia 2014 r. Treść § 105 uchwały ani załącznika graficznego nie pozwala na ustalenie, gdzie kończy się pas szerokości 100 m od linii brzegu jeziora na którym zabroniona jest lokalizacja obiektów budowlanych. W ocenie Sądu w planie nie uwzględniono obowiązkowych zasad dotyczących ochrony przyrody, co uzasadnia stwierdzenie nieważności § 105 uchwały na podstawie art. 15 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 w zw. z art. 28 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Rozstrzygając sprawy skarg na rozstrzygnięcia nadzorcze (symbol 641), Sąd rozpoznał 42 sprawy i wydał 40 wyroków. Większość z tych wyroków (37) dotyczyła spraw ze skarg Gminy na rozstrzygnięcia nadzorcze Wojewody Zachodniopomorskiego w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwał w sprawach statutów poszczególnych osiedli miejskich. Wszystkie wspomniane skargi zostały oddalone.

Pozostałe sprawy dotyczyły skarg Gmin na rozstrzygnięcia nadzorcze Wojewody Zachodniopomorskiego w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie zmiany uchwały dotyczącej ustalenia wysokości diet delegatów za udział w posiedzeniach Zgromadzenia i komisjach Związku Miast i Gmin, uchwały w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały w sprawie wysokości opłat za usługi przewozowe świadczone przez Zakład Komunikacji Miejskiej Spółki z o.o.

W ostatniej z wymienionych spraw o sygn. akt II SA/Sz 1340/14, Sąd uznając skargę Gminy za uzasadnioną, wskazał, że należy zgodzić się ze skarżącą, iż uzasadnienie rozstrzygnięcia nadzorczego Wojewody (stwierdzającego nieważność § 1 pkt 1 i 2 ww. uchwały Rady Miejskiej w Wałczu, określających ceny biletów jednorazowych nabywanych w punktach dystrybucyjnych oraz poza tymi punktami) nie zawiera jednoznacznego określenia przepisu prawa, jaki zdaniem Wojewody, został naruszony. Zdaniem Wojewody, niczym nieuzasadnione jest działanie rady gminy, które prowadzi w rzeczywistości do podniesienia kosztu usługi przewozowej o ukrytą opłatę dodatkową za przewóz środkami gminnego transportu zbiorowego, w przypadku gdy przewóz ten odbywa się na podstawie biletu zakupionego u kierowcy. Przedstawiając takie stanowisko, organ nie przywołał żadnych okoliczności które uzasadniałyby pogląd, że koszt usługi przewozowej faktycznie został podniesiony o jakąkolwiek opłatę dodatkową. Chociaż Wojewoda w uzasadnieniu rozstrzygnięcia nadzorczego powołał się na wyjaśnienie Przewodniczącej Rady Miejskiej, to jednak nie uwzględnił zaprezentowanego tam uzasadnienia zastosowania innej – niższej ceny - w przypadku ceny biletu nabytego w punktach dystrybucyjnych przedsprzedaży. Tymczasem ze wspomnianego wyjaśnienia jednoznacznie wynika, że cena podstawowa biletu ustalona w § 1 uchwały wynosi odpowiednio dla biletu normalnego i ulgowego: 2,80 zł i 1,40 zł, natomiast cena w punktach dystrybucyjnych przedsprzedaży jest niższa i wynosi

odpowiednio 2,60 zł i 1,30 zł. Ze wspomnianego wyjaśnienia wynika zatem, że podstawowa cena biletu nie zawiera żadnej opłaty dodatkowej, natomiast obniżona została cena w przedsprzedaży.

Z uwagi na powyższe, Sąd uznał, że nie sposób mówić o wprowadzeniu w przedmiotowej uchwale, ukrytej opłaty dodatkowej i naruszeniu w ten sposób przepisu art. 34 a ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. – Prawo przewozowe. Jak słusznie wskazał Wojewoda, cytowany przepis zawiera wyliczenie opłat dodatkowych wobec czego wprowadzenie opłaty nie wymienionej w tym przepisie stanowiłoby o jego naruszeniu, jednak w tym przypadku tego rodzaju opłata dodatkowa, czy jak sugeruje organ – „ukryta” opłata nie została wprowadzona.

W sprawach ze skarg organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych (6401) wydane zostały 4 wyroki, w tym jeden stwierdzający nieważność uchwały oraz trzy stwierdzające, że zarządzenie oraz niektóre przepisy zarządzeń w sprawie ustalenia wysokości opłat stanowiących zwrot kosztów udostępnienia informacji publicznej a także w sprawie zmiany zarządzeń w tym przedmiocie zostały wydane z naruszeniem prawa.

W sprawie o sygn. akt II SA/Sz 1011/15 rozpoznana została skarga Wojewody Zachodniopomorskiego na uchwałę Rady Gminy Ustronie Morskie w przedmiocie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego obrębów ewidencyjnego Ustronie Morskie i części obrębów Wieniotowo i Gwizd - część A.

W omawianej sprawie, Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad Oddział w Szczecinie postanowieniem, odmówiła uzgodnienia pierwszej wersji planu wskazując, że ustalenia dotyczące zjazdów z drogi publicznej 1KD spełniać muszą wymagania określone w § 9 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 2 marca 1999 r.), który dopuszcza stosowanie zjazdów na drodze klasy GP wyjątkowo, gdy brak innej możliwości dojazdu, lub nie jest uzasadnione bądź możliwe wykonanie albo wykorzystanie istniejącej drogi klasy D lub L do obsługi przyległych nieruchomości dla drogi głównej ruchu przyspieszonego. W związku z powyższym Wójt przedłożył Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad Oddział w Szczecinie poprawiony projekt miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i wskazał, że: „w celu zwiększenia czytelności przededagowano zapis dotyczący zasad obsługi w zakresie komunikacji terenów przyległych do Drogi Krajowej Nr 11 i nadano mu brzmienie: „zjazdy z 1KD dopuszczalne wyłącznie w przypadku uzyskania uzgodnienia właściwego zarządcy drogi, na podstawie przepisów odrębnych”. Do treści zmienionego projektu Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad Oddział w Szczecinie nie ustosunkowała się, co w świetle art. 25 ust. 2 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, uznaje się za uzgodnienie bez uwag.

Jak wskazał Sąd w uzasadnieniu wyroku, w przedłożonym do uzgodnienia projekcie planu teren o symbolu 10UTM miał zapewniony dojazd wyłącznie z dróg: 3KD, 48KD, 50KD, tj. bez możliwości skomunikowania ww. terenu bezpośrednio z drogi krajowej nr 11. Skoro



zatem w ogłoszonej treści planu znajduje się inny zapis, uznać należało, że doszło do istotnego naruszenia przepisu art. 17 pkt 7 lit. d u.p.z.p., bowiem ogłoszona treść planu nie jest zgodna z treścią uzgodnioną z Generalną Dyrekcją Dróg Krajowych i Autostrad, tj. zarządcą drogi krajowej.

Z tych względów Sąd uznał, że zaskarżona uchwała w § 18 ust. 10 pkt 1 ppkt 7 w zakresie symbolu „1KD(GP)” w istotny sposób narusza prawo i w tej części, na podstawie art. 147 § 1 P.p.s.a., stwierdził jej nieważność.

### **Sprawy z zakresu dostępu do informacji publicznej i prawa prasowego (648)**

Problematyka prawa dostępu do informacji publicznej oraz prawa prasowego stanowiła istotną część przedmiotu działalności orzeczniczej tutejszego Sądu w 2015 r. Świadczy o tym znaczna liczba zapadłych w tej kategorii wyroków i postanowień.

Kontrolując działalność określonych podmiotów w zakresie realizacji obowiązków informacyjnych przewidzianych w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tj. Dz. U. z 2014 r. ,poz. 782) zwanej dalej u.d.i.p. lub też w ustawie z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe (Dz. U. Nr 5, poz. 24 ze zm.), Sąd wielokrotnie dokonywał analizy obowiązującego stanu prawnego oraz rozstrzygał liczne wątpliwości interpretacyjne dotyczące tych zagadnień.

Na uwagę zasługują orzeczenia w następujących sprawach:

W sprawie II SAB/Sz 40/15 Sąd uznał Prezesa Sądu Rejonowego za podmiot, na którym spoczywa ustawowy obowiązek udostępniania informacji publicznych – zobowiązał go do załatwienia wniosku w tym przedmiocie w postaci dokumentacji przebiegu i efektów kontroli oraz wystąpień stanowisk, wniosków i opinii podmiotów ją przeprowadzających, dotyczących kontroli przeprowadzonych w Sądzie Rejonowym w latach 2013 i 2014. Prezes Sądu Rejonowego jest organem władzy sądowniczej, a tym samym mieści się w pojęciu organów władzy publicznej w rozumieniu art. 61 ust.1 Konstytucji R.P. oraz art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p. Za bezsporne uznał sąd, że informacja o którą zwrócił się skarżący podlega z mocy art. 8 ust.3 u.d.i.p. udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej, ale organ tego obowiązku nie wypełnił. Opisana wyżej sytuacja skutkowałą wydaniem wyroku zobowiązującym do załatwienia wniosku skarżącego.

W sprawie II SAB/Sz 122/15 – Sąd zobowiązał Komendanta Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej do załatwienia wniosku Koła NSZZ Pracowników Pożarnictwa przy Komendzie Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej z dnia 27 maja 2015 r. w zakresie informacji o wykorzystywanych środkach transportu do delegacji służbowych; stwierdził, że bezczynność nie miała miejsca z rażącym naruszeniem prawa; oddalił wniosek o wymierzenie grzywny, oraz zasądził koszty postępowania. Z akt sprawy wynika, że wnioskodawca pismem z dnia 27 maja 2015 r., podpisanym przez przewodniczącego Koła, zwrócił się do Komendanta Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej, w trybie przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, z wnioskiem

o przedstawienie wykazu wystawionych delegacji służbowych za okres od 1 stycznia 2013 r. do 31 maja 2015 r. w formie tabeli zawierającej numer delegacji, datę delegacji, miejsce delegowania, cel delegowania oraz środek lokomocji.

W załączeniu do pisma z dnia 9 czerwca 2015 r. organ przesłał kopie rejestru wydanych delegacji służbowych za wnioskowany okres i jednocześnie poinformował, że w prowadzonym rejestrze nie są wpisywane środki transportu, a zatem nie posiadając tej informacji nie może jej udzielić.

Zdaniem Sądu, Komendant Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej nie udzielił odpowiedzi adekwatnej do zakresu żądania, a tym samym pozostaje w stanie bezczynności i z tych też względów, na podstawie art. 149 § 1 pkt 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zobowiązał Komendanta do załatwienia wniosku z dnia 27 maja 2015 r. w zakresie informacji o wykorzystywanych środkach transportu do delegacji służbowych, poprzez udzielenie informacji (którą to informację jako pracodawca powinien posiadać) albo wydania decyzji odmawiającej jej udostępnienia.

Jednocześnie Sąd, stosownie do art. 149 § 1a ww. ustawy, stwierdził, że bezczynność organu nie miała miejsca z rażącym naruszeniem prawa. Do konstatacji takiej prowadziła ocena okoliczności niniejszej sprawy. Zachowaniu bowiem organu nie sposób przypisać cech lekceważącego traktowania strony skarżącej i obowiązków nałożonych ustawą, skoro: po pierwsze - pozostawał w błędnym przekonaniu, że udzielił odpowiedzi zgodnie z wnioskiem strony, a po drugie - każdorazowo reagował na pisma strony i to w terminie, o którym mowa w art. 13 u.d.i.p.

W sprawie II SAB/Sz 124/15 skarżący wniósł do Sądu Dyscyplinarnego Izby Adwokackiej, za pośrednictwem poczty elektronicznej, o udostępnienie informacji publicznej, poprzez przesłanie kserokopii lub skanów (w formacie pdf) albo plików edytorskich (doc/docx/rtf), orzeczeń dyscyplinarnych, wydanych przez Sąd Dyscyplinarny Izby Adwokackiej w roku 2012. W związku z brakiem odpowiedzi, skarżący wywiódł skargę na bezczynność Sądu Dyscyplinarnego Izby Adwokackiej, wnosząc o zobowiązanie organu do załatwienia wniosku oraz zasądzenie na jego rzecz kosztów postępowania.

Sąd dokonując oceny zarzutów podniesionych przez skarżącego uznał, że w pierwszej kolejności należało zbadać, czy organ ma obowiązek udostępniania informacji klasyfikowanych, jako informacja publiczna, a następnie określić, czy informacja, której udzielenia domaga się skarżący, stanowi informację publiczną, w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (dalej p.a.), adwokatura powołana jest do udzielania pomocy prawnej, współdziałania w ochronie praw i wolności obywatelskich oraz w kształtowaniu i stosowaniu prawa. Art. 1 ust. 2 p.a. stanowi, że adwokatura zorganizowana jest na zasadach samorządu zawodowego. Adwokaci podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej – stosownie do art. 50 p.a. do zakresu

działania sądu dyscyplinarnego należy wydawanie orzeczeń w sprawach dyscyplinarnych członków izby.

Z kolei art. 4 u.d.i.p. określa podmioty zobowiązane do udostępnienia informacji publicznej. W ust. 1 pkt 2 tego przepisu wskazano, że zobowiązane do udostępniania informacji publicznej są władze publiczne oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne, w szczególności organy samorządów gospodarczych i zawodowych. W świetle przytoczonej regulacji nie ulega wątpliwości, że Sąd Dyscyplinarny działający przy Izbie Adwokackiej jest organem zobowiązanym do udzielenia informacji, zaklasyfikowanej jako informacja publiczna. Zatem na organie tym spoczywa obowiązek rozpoznania wniosku.

Sąd poddał również ocenie treść wniosku skarżącego, w którym domagał się udzielenia informacji poprzez przesłanie orzeczeń dyscyplinarnych wydanych przez Sąd Dyscyplinarny Izby Adwokackiej w 2012 r. Na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2 u.d.i.p. udostępnieniu podlegają w szczególności informacje o podmiotach, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy, ich statusie prawnym, lub formie prawnej, organizacji, przedmiocie działalności i kompetencjach, majątku, którym dysponują. Informacje dotyczące zapadłych orzeczeń dyscyplinarnych dotyczą przedmiotu działalności samorządu zawodowego. W świetle utrwalonego orzecznictwa, orzeczenia sądów dyscyplinarnych stanowią informację publiczną, która podlega udostępnieniu w trybie u.d.i.p., bowiem odnoszą się do spraw publicznych, służą realizacji zadań publicznych, które niewątpliwie stanowi świadczenie pomocy prawnej, w tym również pomocy prawnej z urzędu.

Konsekwencją uznania, że organ pozostaje w bezczynności jest zobowiązanie do rozpoznania wniosku złożonego przez skarżącego, przy czym rozpoznając wniosek organ winien wziąć pod uwagę art. 5 u.d.i.p. i ograniczenia przez ten przepis nałożone, a dotyczące przede wszystkim ochrony prawa do prywatności.

Na uwagę zasługuje również sprawa II SA/Sz 1050/15.

Przedmiotem oceny Sądu w niniejszej sprawie była decyzja Zakładu Wodociągów i Kanalizacji Spółki z o.o. odmawiająca skarżącemu udostępnienia informacji publicznej w postaci części graficznej i opisowej dokumentacji projektowej elektrowni fotowoltaicznych.

Decyzja ta poddana kontroli Sądu została wydana po ponownym rozpatrzeniu sprawy na skutek wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 2 kwietnia 2015 r., sygn. akt II SA/Sz 134/15, którym uchylono wcześniejszą decyzję Zakładu Wodociągów i Kanalizacji Spółki z o.o. z dnia 24 listopada 2014 r.

W wyroku II SA/Sz 134/15 Sąd przesądził, że wnioskowana informacja posiada walor informacji publicznej, a Spółka jest podmiotem zobowiązanym do jej udzielenia. Jednocześnie wskazał na konieczność prawidłowego i szerszego uzasadnienia zajętego przez podmiot zobowiązany stanowiska w sprawie, w tym podania konkretnych faktów świadczących o ograniczeniu do tych informacji dostępu.

Rozważania organu (spółki) w istocie ograniczyły się do stwierdzenia, że sporna informacja podlega przepisom o ochronie informacji niejawnych, gdyż żądane dane dotyczą

sieci wodociągowej, która stanowi element Narodowego Programu Ochrony Infrastruktury Krytycznej oraz do powołania art. 4 ust. 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych oraz ustawy o ochronie osób i mienia. Takie umotywowanie rozstrzygnięcia Sąd uznał za niewystarczające.

W pierwszej kolejności Sąd zauważył, że wprowadzie zgodnie z art. 5b ust. 6 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2013 r., poz. 1166) do Narodowego Programu Ochrony Infrastruktury Krytycznej stosuje się przepisy o ochronie informacji niejawnych, tym niemniej Zakład Wodociągów i Kanalizacji nie wykazał, a z nadesłanych akt administracyjnych nie wynika, aby inwestycja polegająca na budowie farm fotowoltaicznych objęta była ww. programem. Okoliczność, iż zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy o zarządzaniu kryzysowym system zaopatrzenia w wodę stanowi jeden z elementów infrastruktury krytycznej nie przesądza automatycznie, iż dokumentacja projektowa ww. farm podlega ochronie zapewnionej informacjom niejawnym. Stosownie bowiem do art. 5b ust. 1 i ust. 7 ustawy o zarządzaniu kryzysowym, to Rada Ministrów przyjmuje, w drodze uchwały, Narodowy Program Ochrony Infrastruktury Krytycznej, zaś Dyrektor Centrum Bezpieczeństwa sporządza wykaz obiektów, instalacji, urządzeń i usług wchodzących w skład infrastruktury krytycznej, informując o ujęciu w tym wykazie ich właścicieli, posiadaczy samoistnych i zależnych.

Aby przyjąć, że dokumentacja projektowa przedmiotowych farm słonecznych podlega reżimowi ustawy o ochronie informacji niejawnych, należało podać konkretne okoliczności faktyczne, które przesądzałyby o tym, że farmy te wchodzi w skład infrastruktury krytycznej objętej programem, o którym mowa w art. 5b ust. 1 ustawy o zarządzaniu kryzysowym. W zaskarżonej decyzji natomiast nie sprecyzowano jakie to powody (fakty) pozwalały na uznanie, że wnioskowane informacje dotyczące ww. inwestycji objęte są Narodowym Programem Ochrony Infrastruktury Krytycznej i podlegają szczególnej ochronie zapewnionej informacjom niejawnym.

Po drugie, z uzasadnienia decyzji w ogóle nie wynika, czy wnioskowana informacja została okluzulowana przez organ zgodnie z przepisami ustawy o ochronie informacji niejawnych.

Po trzecie, Zakład Wodociągów i Kanalizacji nie wyjaśnił, dlaczego ujawnieniu informacji przeciwstawiają się przepisy ustawy o ochronie osób i mienia. W szczególności, nie powołał jakichkolwiek przepisów ww. ustawy, ani też nie wskazał podstawy faktycznej powyższego poglądu.

Reasumując sąd stwierdził, że Spółka nie wykazała dostatecznie i przekonująco w uzasadnieniu decyzji, istnienia podstaw do odmowy udostępnienia wnioskodawcy żądanej przez skarżącego informacji publicznej, co skutkowało uchYLENIEM zaskarżonej decyzji.

**Sprawy z zakresu Pomoc finansowa i inne regulacje związane z członkostwem w Unii Europejskiej (655)**

Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych, Pomoc finansowa i inne regulacje związane z członkostwem w Unii Europejskiej

Sprawy z ww. symbolu związane są min. z różnymi płatnościami przysługującymi rolnikom do działek rolnych. Większości sprawy te dotyczyły sporów między producentami rolnymi, a organami Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa dotyczącymi niespełnienia wymogu minimalnych norm w zakresie gospodarowania na działkach rolnych oraz kwestii zwrotu nadmiernie pobranych płatności.

Ponadto ww. symbol obejmuje również sprawy związane z pomocą finansową udzielaną w ramach funduszy europejskich na podstawie ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2014 r., poz. 1649), ustawy z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (Dz. U. z 2013 r., poz. 173), ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020 (Dz. U. z 2015 r., poz. 349), ustawy z dnia 3 kwietnia 2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (Dz. U. Nr 72, poz. 619 ze zm.), ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (Dz.U. z 2015 r., poz. 1358).

W sprawach tych skarżący kwestionowali głównie prawidłowość postępowania dotyczącego zwrotu tych płatności, w tym korekt finansowych.

Poniżej wymieniono wyroki dotyczące konkretnych płatności z krótkim uzasadnieniem.

Przedmioty spraw w ramach symboli:

### **Płatności do gruntów rolnych, renta strukturalna**

1. I SA/Sz 791/15 wyrok z dnia 28.10.2015 r.

Spór w sprawie dotyczył pomniejszenia przedmiotowej płatności o 25 % w związku ze stwierdzoną niezgodnością, tj. niewykonaniem przez rolnika decyzji PIW z dnia 11 maja 2012 r.

Zdaniem Sądu, w decyzji dotyczącej przyznania płatności, o ile organ chce dokonać zmniejszeń tej płatności winien wskazać stwierdzoną niezgodność z ilością punktów jaką jej przypisano na podstawie odpowiednich przepisów, tj. rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 1 kwietnia 2010 r. w sprawie liczby punktów, jaką przypisuje się stwierdzonej niezgodności oraz procentowej wielkości zmniejszenia płatności bezpośredniej, płatności cukrowej, płatności do pomidorów lub wsparcia specjalnego (Dz. U. Nr 67, poz. 434 ze zm.), określić i uzasadnić czy jest to niezgodność celowa oraz jaka jest procentowa

wysokość zmniejszenia płatności z powołaniem się na odpowiedni przepis. W przypadku procentowego zmniejszenia określonego w sposób „widełkowy” w sytuacji przyjęcia procentu powyżej minimalnego poziomu, organ winien uzasadnić przyjęty procent zmniejszenia płatności. Stwierdzona niezgodność w raporcie kontroli, aby by mogła być podstawą do zmniejszenia płatności musi być określona, w którejś z pozycji załączników do rozporządzenia z 2010 r. w sprawie liczby punktów.

2. I SA/Sz 795/15 wyrok z dnia 7.10.2015 r.

Spór w sprawie sprowadzał się do oceny, czy prawidłowo organy, powołując się na przepisy art. 23 i 24 rozporządzenia nr 73/2009, rozporządzenia MRiRW z 2010 r. i art. 71 rozporządzenia nr 1122/2009, pomniejszyły przyznaną skarżącej jednolitą płatność obszarową na 2014 rok w związku z jej wnioskiem złożonym w roku 2014, z uwagi na stwierdzone w toku kontroli przeprowadzonej w 2014 r. niezgodności związane z niezgłoszeniem w 2006 r. urodzenia i padnięcia 1 sztuki bydła.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 tiret drugi rozporządzenia nr 1760/2000 wszyscy hodowcy bydła zobowiązani są, po pełnym uruchomieniu skomputeryzowanych baz danych, do zgłaszania właściwym władzom wszelkich przewozów do i z hodowli oraz wszelkich urodzin i śmierci zwierząt z hodowli, wraz z datami tych zdarzeń, w okresie ustalonym przez dane Państwo Członkowskie, a wynoszących od trzech do siedmiu dni od daty zajścia danego zdarzenia. Polski ustawodawca obowiązek ten ustanowił w art. 12 ust. 1 ustawy o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt, ustanawiając termin do 7 dni (po wystąpieniu zdarzenia). W świetle ustalonego stanu faktycznego, w 2006 r. skarżąca nie dokonała stosownego zgłoszenia, w określonym terminie tak urodzenia jak i padnięcia zwierzęcia. Niezgodność zatem, wbrew stanowisku organów miała miejsce w 2006 r. a nie w 2014 r. Organy jako podstawę rozstrzygnięcia wskazały w decyzji art. 23 i 24 rozporządzenia Rady (WE) nr 73/2009 oraz rozporządzenia MRiRW z 2010 r. i art. 71 rozporządzenia nr 1122/2009. Zdaniem Sądu, z treści ww. przepisów nie można wyinterpretować normy uprawniającej organ do pomniejszenia płatności skarżącej na 2014 r. w ramach systemów wsparcia bezpośredniego, w ramach postępowania administracyjnego wszczętego wnioskiem skarżącej z dnia 12 maja 2014 r. o przyznanie jednolitej płatności obszarowej na rok 2014, z powodu niewykonania ciężących na skarżącej w 2006 r., opisanych wyżej obowiązków. Wbrew twierdzeniu organów, podstawą zastosowania art. 23 rozporządzenia nr 73/2009 w odniesieniu do wnioskowanej płatności, nie jest data czynności kontrolnych uprawnionego organu, który stwierdza niezgodności, ale jak to wynika wprost z przepisu art. 7 ustawy o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego i art. 23 rozporządzenia nr 73/2009 i niezastosowanie się przez rolnika do wymogów podstawowych w zakresie zarządzania lub zasad dobrej kultury rolnej zgodnej z ochroną środowiska w jakimkolwiek momencie w ciągu danego roku kalendarzowego, za który przyznawana jest płatność. Tym wymogiem było zgłoszenie urodzenia czy padnięcia bydła. Za zaniechanie przez rolnika tych obowiązków

przewidziano ww. rozporządzeniu MRiRW zmniejszenie płatności i odnosi się ono do płatności w danym roku kalendarzowym, w którym rolnik nie wykonał ww. obowiązków.

3. I SA/Sz 459/15 wyrok z dnia 9 lipca 2015 r.

Spór w sprawie dotyczył przyznania pomocy na zalesianie za rok 2013.

Zdaniem Sądu, wobec faktu, że w prowadzonym postępowaniu o przyznanie pomocy na zalesianie na rok 2013 skarżący w dniu 30 września 2009 r. sporządził, a następnie przedstawił organowi ARiMR, oświadczenia (własne i żony) o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu, tj. oświadczeń złożonych przed notariuszem w dniu 25 stycznia 2012 r., dotyczących darowizny synowi trzech niezabudowanych działek (w tym przedmiotowej działki nr 4 objętej pomocą we wcześniejszych latach), pojawiło się w sprawie ww. zagadnienie wstępne, wymagające rozstrzygnięcia przez sąd powszechny (cywilny). Tej oceny nie zmieniają podnoszone przez organ odwoławczy argumenty, iż oświadczenie takie zostało złożone dopiero po wezwaniu rolnika przez organ do złożenia wyjaśnień dotyczących własności działki nr 47 i po wcześniejszym, tj. w dniu 27 września 2013 r., złożeniu do akt sprawy umowy dzierżawy z dnia 2 maja 2013 r. działki nr 47 zawartej przez rolnika z synem. Sąd uznał, że umowa darowizny działek, oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu, a także porozumienie pomiędzy darczyńcami a obdarowanym, dotyczące powrotnego przeniesienia prawa własności w wyniku wykonania zobowiązania powstałego na skutek złożenia oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczenia złożonego pod wpływem błędu, stanowią przedmiot stosunków cywilnoprawnych. Skoro zaskarżona decyzja o odmowie przyznania pomocy (płatności) na zalesianie oparta została na stwierdzeniu, że skarżący utracił prawo własności działki, a jej nabywca (syn skarżącego) w terminie wskazanym w § 15 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 19 marca 2009 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Zalesianie gruntów rolnych oraz zalesianie gruntów innych niż rolne” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 (Dz. U. Nr 48, poz. 390 ze zm.), tj. w terminie 3 miesięcy od dnia przeniesienia własności, nie złożył do organu ARiMR wniosku (oświadczenia) o kontynuowaniu realizacji zobowiązań skarżącego, uznać więc należy, że dla rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej niezbędne jest prawidłowe ustalenie prawa własności przedmiotowej działki. Wobec tego, iż skarżący wraz z żoną złożyli ww. oświadczenia podważające ważność (skuteczność) darowania tej działki na rzecz syna, zatem kwestia ta stanowi tzw. zagadnienie wstępne dla organów ARiMR, a jej rozstrzygnięcie powinno nastąpić w postępowaniu przed sądem cywilnym. W takiej sytuacji – stosownie do art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a. - organ administracji publicznej powinien zawiesić postępowanie do czasu rozstrzygnięcia ww. kwestii.

4. I SA/Sz 1313/14 wyrok z dnia 12 maja 2015 r.

Spór w sprawie dotyczył przyznania płatności rolnośrodowiskowej na rok 2013.

Sąd wskazał, że w § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Program rolnośrodowiskowy” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 z dnia 13 marca 2013 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 361), przewiduje ogólną zasadę, zgodnie z którą zobowiązanie rolnośrodowiskowe nie podlega zmianie w trakcie jego realizacji. Od tej zasady przepisy rozporządzenia dopuszczają wyjątki, w szczególności gdy zmiana ta polega na - zmianie miejsca uprawy roślin lub zmianie uprawianej rośliny w ramach wariantu pierwszego, drugiego, piątego, szóstego, siódmego lub ósmego pakietu wymienionego w § 4 ust. 1 pkt 2, jeżeli rośliny te będą uprawiane na gruntach rolnych zadeklarowanych we wniosku o przyznanie pierwszej płatności rolnośrodowiskowej (§ 6 ust. 1 pkt 4). Zgodnie z § 6 ust. 3 rozporządzenia, zmianę zobowiązania rolnośrodowiskowego (czyli np. zmianę uprawianej rośliny) zgłasza się kierownikowi biura powiatowego Agencji we wniosku o przyznanie płatności rolnośrodowiskowej na rok, w którym rolnik realizuje zmienione zobowiązanie rolnośrodowiskowe, chyba że przepisy rozporządzenia stanowią inaczej. Sąd wskazał, że zmiana zobowiązania rolnośrodowiskowego nie oznacza braku realizacji tego zobowiązania, gdyż taki wniosek nie wypływa z analizy przywołanych powyżej przepisów. Co więcej, zobowiązanie rolnośrodowiskowe uznać należy za dalej realizowane, tyle, że w zmienionej postaci i wydaje się, że na taki wniosek nie ma wpływu fakt dokonania zgłoszenia, o którym mowa w § 6 ust. 3 rozporządzenia. Zdaniem Sądu, o ile organy nie stwierdziły nieprawidłowości skutkujących zmniejszeniami i wykluczeniami, o jakich mowa w przepisach dotyczących przestrzegania zasady wzajemnej zgodności (czyli np. utrzymania gruntów rolnych w dobrej kulturze rolnej), a stwierdziły nieprawidłowości w zakresie obszaru, to jedynymi skutkami, jakimi mogły obciążać skarżącego, były skutki wynikające z art. 16 rozporządzenia Komisji (UE) nr 65/2011. Niezgłoszenie dozwolonej przepisami zmiany uprawy, która mieści się w tej samej grupie upraw i jest utrzymana w dobrej kulturze rolnej nie stanowi o braku realizacji zobowiązania rolnośrodowiskowego i w konsekwencji nie może być podstawą odmowy przyznania albo zmniejszenia wysokości płatności rolnośrodowiskowej, gdyż takiej przesłanki nie przewidują obowiązujące przepisy.

## **Polityka rozwoju**

1. I SA/Sz 450/15 wyrok z dnia 12.08.2015 r.

Spór w sprawie dotyczył w przedmiocie zwrotu środków otrzymanych w ramach umowy o dofinansowanie na realizację projektu wraz z odsetkami.

Zdaniem Sądu, realizacja (wykonanie) zmienionego pozwolenia na budowę przez beneficjenta stanowiło logiczną konsekwencję działania organu, przyzwalającego na te zmiany oraz przesunięcia dotyczące okresu realizacji projektu. Warto w tym miejscu podkreślić, że zgodnie z treścią umowy o dofinansowanie (§ 17 ust. 1 i 2), może ona zostać zmieniona jeśli wystąpią okoliczności, które takich zmian wymagają i jednocześnie zmiany te są niezbędne dla zapewnienia prawidłowej realizacji projektu. Wnioskując *a contrario* przyjmując



zatem należałoby, że nie ma możliwości zmiany treści umowy, jeśli nie są one niezbędne dla prawidłowej realizacji projektu. Przyjęcie takiego rozwiązania ma swoje uzasadnienie, jak się wydaje dla ochrony interesów obu stron umowy. Dla beneficjenta oznacza to, że zgoda organu na zmianę treści umowy potwierdza prawidłowość zmian (bo organ je rozważył, dokonał oceny pod kątem zapewnienia prawidłowości realizacji projektu i uznał, że są one niezbędne dla prawidłowości realizacji projektu), dla organu natomiast, którego jedną z ustawowych i przepisów prawa europejskiego kompetencji, jest kontrola prawidłowości realizacji projektu oznacza realizację tejże kompetencji – poprzez kontrolę – potwierdzenie prawidłowości realizacji projektu (na danym etapie). W ocenie Sądu, stanowisko przeciwne w istocie narusza zasadę zaufania do organów administracji publicznej i słusznie u skarżącej wywołuje poczucie wprowadzenia jej w błąd i w konsekwencji niesprawiedliwość oraz razi niekonsekwencją i brakiem logiki. Wskazano, że organ skorzystał, choć miał wątpliwości, z uprawnienia wynikającego z art. 165 ust. 4 p.z.p (ustawa Prawo zamówień publicznych) z którego skorzystać powinien, szczególnie że organ w zaskarżonej decyzji powołuje się na normę, w treści której ustawodawca posługuje się zwrotami niedookreślonymi lub pojęciami nieostrymi (jak np. zawarte w normie art. 144 p.z.p. pojęcie „istotnych zmian”) i kategorycznie stwierdza naruszenie art. 144 p.z.p. Zgodnie z brzmieniem art. 165 ust. 4 p.z.p. Prezes Urzędu wszczyna kontrolę doraźną na wniosek instytucji zarządzającej, o której mowa w (...) przepisach o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, (...), jeżeli z uzasadnienia wniosku instytucji zarządzającej (...) wynika, że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu o udzielenie zamówienia doszło do naruszenia przepisów ustawy, które mogło mieć wpływ na jego wynik. Jak wynikało z akt, organ miał możliwość i obowiązek zapoznania się z proponowanymi i uzasadnionymi zmianami, co też uczynił; zmiany te poddał ocenie ekspertów i nie miał wątpliwości, że są one niezbędne dla prawidłowej realizacji projektu; na zmiany tak w projekcie budowlanym, jak i zmiany umowy o dofinansowanie wyraził zgodę, i wówczas nic nie wzbudziło jego podejrzeń w zakresie konsekwencji, jakie ta zgoda odniesie w relacji między skarżącą a wykonawcą. W ocenie Sądu, to oznaczało, że wszczynając postępowanie w trybie art. 207 u.f.p. (ustawa o finansach publicznych) powinien był zwrócić się do Prezesa UZP o obiektywną ocenę wprowadzonych zmian w trybie art. 165 ust. 4 p.z.p., bowiem dotychczasowa postawa organu stwarzała poczucie zaufania u skarżącej, jak też domniemanie legalności i prawidłowości jej działań. Zdaniem Sądu ocena naruszeń dokonywana przez Prezesa UZP, ma inny cel i charakter, niż ocena dokonywana przez instytucje zarządzające przy kontroli wydatkowania środków europejskich. Ale to właśnie Prezes Urzędu, zgodnie z art. 161 ust. 1 i 2 p.z.p., przeprowadza kontrolę udzielania zamówień, której celem jest sprawdzenie zgodności postępowania z przepisami ustawy. Zakres kontroli obejmuje zatem ustalenie wpływu ewentualnych naruszeń na wynik postępowania tj. na wybór ofert najkorzystniejszych. Natomiast instytucja zarządzająca przeprowadza kontrolę w zakresie prawidłowości realizacji projektu i naruszeń prawa krajowego będących jednocześnie

nieprawidłowością w rozumieniu Rozporządzenia Rady (WE) 1083/2006. W ocenie Sądu, nieprawidłowo organ przyjął, że w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego doszło do naruszenia przepisów ustawy p.z.p., bowiem organ sam, zezwalając na zmiany w projekcie budowlanym a następnie w umowie o dofinansowanie projektu na zmiany w zakresie terminów realizacji projektu nie uznał, iż zmiany te mają charakter istotny. Przeciwnie – zmiany te zaaprobował. Gdyby tak było – podjąłby kroki zmierzające do stwierdzenia powyższych naruszeń przez uprawniony organ i w odpowiedniej procedurze (kontrola doraźna prowadzona przez Prezesa UZP, zakończona informacją o wyniku kontroli oraz ewentualnym stwierdzeniu naruszeń – art. 166 p.z.p.). To zaś dałoby podstawę do prawidłowego przeprowadzenia procedury zwrotu środków i zakończenia jej (ewentualną) decyzją. Stanowisko Prezesa UZP wyrażone w kwestii dostrzeżonych przez organ naruszeń przepisów p.z.p., powinno być jednym z dowodów podlegającym ocenie w postępowaniu w sprawie zwrotu środków. Zdaniem Sądu, zobowiązanie jednostki samorządu terytorialnego do przestrzegania przepisów p.z.p. nie wynika ze stosunku umownego (umowa o dofinansowanie między gminą a organem), lecz z normy zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 p.z.p. w zw. z art. 9 pkt 2 u.f.p. W ocenie Sądu, zwrot „weryfikacja”, którym posłużył się prawodawca europejski i w następstwie tego „kontrola”, o jakiej mowa w art. 26 ust. 14 u.z.p.p.r. (ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju) sprowadzają się zatem do dokonania sprawdzenia przez instytucję zarządzającą realizacją projektu, a w związku z art. 59 ust. 3 akapit 2 w zw. z ust. 1 rozporządzenia 1083/2006, kontrola ta ma odbywać się z poszanowaniem kompetencji innych podmiotów w systemie prawa krajowego. Przyjmując takie założenie, wzięwszy jednocześnie pod uwagę treść art. 58 lit a) rozporządzenia 1083/2006, że to na państwie członkowskim ciąży obowiązek takiego ustanowienia systemu zarządzania i kontroli programów operacyjnych, który zapewnia określenie funkcji podmiotów związanych z zarządzaniem i kontrolą oraz przydziału funkcji w obrębie każdego podmiotu, uznać należałoby, że skoro prawodawca krajowy nie przydał wprost kompetencji instytucji zarządzającej do stwierdzania danych naruszeń a kompetencja ta także z woli ustawodawcy leży w gestii innego podmiotu i jest wyrażona w przepisie rangi ustawowej wprost, to rozważyć należy w ogóle dopuszczalność domniemania kompetencji do stwierdzania naruszeń prawa zamówień publicznych przez instytucję zarządzającą. Sąd wskazał, że znane są mu poglądy przeciwne, np. wyrażone w tak np. w wyroku z dnia 16 stycznia 2014 r. WSA w Rzeszowie sygn. akt I SA/Rz 1054/13 oraz w wyroku NSA z dnia 13 czerwca 2012 r. o sygn. akt II GSK 180/12.

2. I SA/Sz 128/15 wyrok z dnia 10.06.2015 r.

Spór w sprawie dotyczył oceny, czy nieprawidłowości w udokumentowaniu wydatków poniesionych na realizację inwestycji z udziałem środków unijnych można zakwalifikować jako wykorzystanie ww. środków z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 207 ust. 1 pkt 2 u.f.p.

Zdaniem Sądu, organ prawidłowo wydał decyzję w oparciu o art. 207 ust. 1 pkt 2 u.f.p. Stosownie do art. 184 ust. 1 u.f.p., wydatki związane z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 (środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej) i 3, są dokonywane zgodnie z procedurami określonymi w umowie międzynarodowej lub innymi procedurami obowiązującymi przy ich wykorzystaniu. Procedurą w rozumieniu art. 207 ust. 1 pkt 2 u.f.p., są nie tylko przepisy u.z.p.p.r., lecz także zapisy umowy łączącej beneficjenta z Instytucją zarządzającą, czy też przepisy ogólne zawarte w Wytycznych, czy Podręczniku Beneficjenta, do których stosowania zobowiązywał się beneficjent, składając wniosek i podpisując umowę o dofinansowanie. Środki publiczne przeznaczone na wykonywanie projektów realizowanych w ramach programów finansowych ze środków europejskich mają charakter bezzwrotny i powinny być wykorzystywane zgodnie z prawem, obowiązującymi procedurami, a także ściśle z celem, na który zostały przekazane. Są one również rozliczane w sposób szczególny. Beneficjent po otrzymaniu ww. środków ma obowiązek ich rozliczenia w zakresie finansowym i rzeczowym oraz zwrotu w określonych sytuacjach. W przypadku udzielenia dotacji ze środków publicznych nie dochodzi do zmiany jej statusu ze środków publicznych na wartość prywatną i tym samym beneficjent nie włada nią bez ograniczeń jak właściciel, a może ją jedynie wykorzystać w sposób ściśle określony przepisami prawa. W przeciwnym razie zobowiązany będzie do ich zwrotu. Beneficjent zawarł 28 listopada 2010 r. umowę o dofinansowanie i zobowiązał się do przestrzegania postanowień w niej zawartych. Zgodnie z brzmieniem § 9 ust. 5. umowy beneficjent w związku z realizacją projektu i w wykonaniu umowy zobowiązany był, m.in. do przestrzegania przepisów prawa krajowego i wspólnotowego, przestrzegania obowiązujących reguł, zasad i postanowień wynikających z RPO WZ, Uszczegółowienia RPO WZ, a także obowiązujących procedur, wytycznych i informacji IZ RPO WZ. Podpisując umowę o dofinansowanie beneficjent zobowiązał się zatem do przestrzegania zapisów Podręcznika realizacji RPO WZ wersja 3/2011. Zgodnie z wytycznymi sformułowanymi w Podręczniku, w ramach nadzoru nad prawidłową realizacją projektu przeprowadzane są kontrole jego właściwego wykonania. Przedmiotowi kontroli poddawane są, m.in. dokumenty finansowe. W czasie kontroli ustala się także stan zaawansowania projektu pod względem rzeczowym i finansowym, zgodności faktycznej realizacji projektu z zapisami umowy o dofinansowanie, jednocześnie dochodzi do skontrolowania prawdziwości i prawidłowości poniesienia wydatków oraz wywiązywania się przez beneficjenta z nałożonych na niego umową o dofinansowanie obowiązków czy stosowania obowiązujących przepisów. Tym samym przeprowadzana kontrola dotyczy całości realizowanego projektu. Beneficjent nie może odmówić prawa wglądu w dokumenty, związane z realizacją projektu, nawet uzasadniając to faktem, że konkretne wydatki zostały pokryte z jego własnych środków. Zespół kontrolujący ma prawo żądania dokumentów oraz pisemnych wyjaśnień, które po przeprowadzonej kontroli dołączane są do akt kontroli. Nadto po każdej kontroli IZ RPO WZ przygotowuje protokół pokontrolny, zawierający ewentualne zastrzeżenia w temacie realizacji

projektu. W przypadku braku akceptacji i odmowy podpisania protokołu pokontrolnego przez beneficjenta nie dochodzi do wstrzymania realizacji zaleceń pokontrolnych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości realizacji projektu beneficjent jest co do zasady zobowiązany do ich usunięcia w wyznaczonym terminie, w przeciwnym razie może nastąpić rozwiązanie umowy o dofinansowanie, co wiąże się z koniecznością zwrotu przekazanych w ramach RPO WZ środków. Podczas kontroli w związku z zakończeniem realizacji projektu, beneficjent nie dysponował oryginałami wszystkich dokumentów. Beneficjent, mimo zobowiązania go kilkakrotnie przez organ, do przedłożenia oryginalnych dokumentów, powyższego nie uczynił. Powyższe zdaniem Sądu, świadczyło, że beneficjent nie dopełnił, wynikających z umowy o dofinansowanie obowiązków związanych z należywym skompletowaniem i udostępnieniem organowi dokumentacji związanej z realizacją projektu (§ 12 ust. 3 pkt 1 ww. umowy). Swoim zachowaniem beneficjent uniemożliwił przeprowadzenie kontroli, a tym samym udaremnił organowi sprawdzenie prawidłowości realizacji projektu, w tym kwalifikowalności i poprawności poniesionych w ramach projektu wydatków. Okoliczność, że inwestycja została zakończona i uzyskane środki unijne zostały przeznaczone na jej realizację, czy też fakt otrzymania należnych kwot przez firmę, zajmującą się wybudowaniem inwestycji nie miał znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż beneficjent nie dochował zapisów ww. umowy o dofinansowanie i jego działanie naruszało, przyjętą procedurę w zakresie dofinansowania ww. inwestycji ze środków unijnych.

### **III. Działalność pozaorzecznicza.**

#### **1. Konferencje szkoleniowe sędziów, referendarzy sądowych i pracowników WSA w Szczecinie w 2015 r.**

W 2015 roku sędziowie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie uczestniczyli w konferencjach szkoleniowych zorganizowanych przez sądownictwo administracyjne:

- konferencja sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych z udziałem sędziów NSA poświęcona planowanym zmianom ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zorganizowana przez Prezesa WSA
- w Warszawie w dniach 22-24.06.2015 r. w Rawie Mazowieckiej;
- konferencja szkoleniowa sędziów orzekających w sprawach podatkowych, zorganizowana przez Prezesa WSA w Lublinie i Prezesa Izby Finansowej NSA (14-16.09.2015 r., Zamość);
- konferencja szkoleniowa sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych z udziałem sędziów Izby Ogólnoadministracyjnej NSA, zorganizowana przez Prezesa WSA w Rzeszowie (28-30.09.2015 r. Czarna);
- konferencja szkoleniowa sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych z udziałem sędziów Izby Gospodarczej NSA, zorganizowana przez WSA

w Poznaniu przy współpracy z Izbą Gospodarczą NSA (12-14.10.2015 r. Opalenica).

Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie wziął udział w konferencji nadzorczej, zorganizowanej przez Prezesa NSA w dniach 20 i 21.04.2015 r. w Uniejewie oraz w konferencji Sędziów NSA w Józefowie w dniach 21-23.09.2015 r.

Ponadto Prezes WSA Sędzia NSA Grzegorz Jankowski uczestniczył w konferencji na temat: Wojewódzkie komisje ds. orzekania o zdarzeniach medycznych, zorganizowanej przez Zachodniopomorski Urząd Wojewódzki.

Kontynuując współpracę sędziów WSA w Gorzowie Wlkp., Kielcach, Poznaniu i Szczecinie w organizacji warsztatów sędziowskich, sędziowie reprezentujący WSA w Szczecinie uczestniczyli w 2015 r. w warsztatach, które odbyły się w Regionalnym Ośrodku Szkoleniowym przy WSA w Gorzowie Wielkopolskim oraz w Białce Tatrzańskiej.

Sędziowie Wydziału I Finansowego wzięli udział w konferencji poświęconej problemom podatku od towarów i usług. Konferencję zorganizował Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu w dniach 18-19.09.2015 r.

Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie zorganizował konferencję szkoleniową dla sędziów WSA w Szczecinie, z udziałem sędziów z WSA w Gorzowie Wielkopolskim i Poznaniu. Konferencja odbyła się w dniach 26-28 listopada 2015 r. w Międzyzdrojach.

Referendarze sądowi i asystenci sędziów uczestniczyli w 2015 r. w szkoleniach organizowanych w ramach warsztatów przez Regionalny Ośrodek Szkoleniowy przy WSA w Gorzowie Wielkopolskim.

## **2. Narady Sędziów WSA w Szczecinie.**

Cyklicznie odbywały się comiesięczne narady Prezesa Sądu z Przewodniczącymi wydziałów orzeczniczych, których przedmiotem była bieżąca analiza stanu zaległości i sprawności postępowania oraz efektywności pracy sędziów, referendarzy sądowych i asystentów, a także omawiano aktualne problemy orzecznictwa sądowoadministracyjnego oraz zagadnienia budzące wątpliwości interpretacyjne.

Przewodniczący wydziałów organizowali narady sędziowskie, których celem było śledzenie problemów orzeczniczych. Podczas tematycznie organizowanych narad omawiano bieżące orzecznictwo NSA, jak i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego, a także problematykę związaną z przygotowanymi opracowaniami Biura Orzecznictwa.

Podczas narad wydziałowych poruszane były między innymi następujące zagadnienia:

### Wydział I

- 16 lutego 2015 r.

Narada obejmowała problematykę zawartą w opracowaniu przygotowanym przez Biuro Orzecznictwa NSA, pt. „Przychody z działalności wykonywanej osobiście w aspekcie zwolnień od podatku dochodowego od osób fizycznych w orzecznictwie sądów administracyjnych z lat 2004-2014”, (BO/Wiz 28/14), a także problem orzeczniczy związany z prawidłowością ustalania wpisów od skarg w sprawach dot. nadpłaty w podatkach.

- 20 marca 2015 r.  
omówiono problematykę przedstawioną w piśmie nr BO/Wiz-4660-49/14 w kwestii klasyfikacji do odpowiedniego symbolu spraw w zakresie odmowy dofinansowania świadczeń osobie niepełnosprawnej ze środków PFRON.
- 27 kwietnia 2015 r.,  
omówiono zagadnienia dotyczące wpisów sądowych pobieranych w sprawach inicjowanych jednocześnie bądź w krótkim odstępie czasu, a dot. określenia zobowiązania podatkowego,
- 15 czerwca 2015 r.,  
dokonano szczegółowej analizy opracowania BO/Wiz-461-11/15 Biura Orzecznictwa pt. „Postanowienia Ministra Finansów kończące sprawy z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych”,
- 21 lipca 2015 r.  
omówiono zagadnienia przedstawione przez Biuro Orzecznictwa NSA w piśmie BO/Wiz-460-55/15, zwracając szczególną uwagę na potrzebę zachowania jednolitości orzecznictwa,
- 7 września 2015 r.  
Narada obejmowała analizę problematyki zawartej w opracowaniu przygotowanym przez Biuro Orzecznictwa NSA, pt. „Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych. Wybrane aspekty.” (BO/Wiz-461-915),
- 26 października 2015 r.  
omówiono problematykę zawartą w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie o sygn. akt C-276/14, oraz istotne kwestie orzecznicze, które zostały omówione podczas konferencji szkoleniowej sędziów w Opalenicy.

## Wydział II

- 4 lutego 2015 r.  
Przedmiotem narady było:

- 1) wypracowanie wspólnego stanowiska w sprawie skarg Gminy Miasto Szczecin na rozstrzygnięcia nadzorcze Wojewody Zachodniopomorskiego dot. statutów rady osiedli,
  - 2) omówienie informacji przesłanej przez Dyrektora Biura Orzecznictwa NSA o rozbieżnościach dot. trybu i formy ustalania opłaty za udostępnianie informacji publicznej.
- 9 lutego 2015 r.  
Omówiono problemy zawarte w opracowaniach Biura Orzecznictwa „Dostępność terenu inwestycji do drogi publicznej w procedurze podziału nieruchomości i lokalizacji inwestycji. Analiza orzecznictwa” oraz „Kara z tytułu nielegalnego użytkowania obiektu budowlanego w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych”.
  - 16 marca 2015 r.  
Omówiono zagadnienia poświęcone omówieniu spraw dot. serii skarg na bezczynność organu
  - 30 marca 2015 r.  
Omówiono problemy zawarte w opracowaniach Biura Orzecznictwa „Węzłowe problemy w orzecznictwie sądów administracyjnych z lat 2008-2013 w sprawach z zakresu informacji publicznej” oraz „Wpływ orzecznictwa sądów europejskich na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych w zakresie ochrony danych osobowych”
  - 6 maja 2015 r.  
kontynuacja dyskusji dot. zagadnień zabezpieczenia kary pieniężnej z tytułu urządzania bez zezwolenia gier hazardowych i określenia jej przybliżonej kwoty,
  - 12 maja 2015 r.  
Przedmiotem narady było rozważenie problemów występujących w sprawach dot. bezczynności organu w przedmiocie wydania zaświadczeń
  - 14 września 2015 r.  
Omówiono zagadnienia prezentowane podczas z konferencji w Lidzbarku Warmińskim oraz z XXIII Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego,
  - 23 października 2015 r. omówiono sprawy ze skarg dot. bezczynności organu oraz zażalenie na postanowienie SKO
  - 6 listopada 2015 r.  
Omówiono serię skarg prokuratorskich dotyczących decyzji Prezydenta Miasta Szczecin w przedmiocie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności z powołaniem się na orzeczenie TK, w kontekście skuteczności skarg Prokuratora odwołującego się do przesłanki wznowienia postępowania (art. 145a par. 1 K.p.a., odmiennej niż w art. 145 par.1 lit. b P.p.s.a.

Z powyższych narad były sporządzane sprawozdania i przedstawiane Prezesowi WSA, a także sprawozdania kierowane do Biura Orzecznictwa NSA.

#### **IV. Działalność Wydziału Informacji Sądowej**

##### **Wydział Informacji Sądowej**

W 2015 roku Wydział Informacji Sądowej kontynuował realizację zadań wyznaczonych § 5 Regulaminu wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych.

Działalność Wydziału koncentrowała się na:

- informowaniu osób zainteresowanych o właściwości Sądu, stanie załatwianych spraw, udostępnianiu do wglądu akt spraw,
- udostępnianiu informacji publicznej o działalności Sądu,
- prowadzeniu spraw petycji, skarg i wniosków,
- wykonywaniu zadań z zakresu sprawozdawczości statystycznej Sądu,
- obsłudze medialnej Sądu,
- współpracy z innymi instytucjami i urzędami, sądami administracyjnymi oraz sądami powszechnymi, prokuraturą i organami ścigania,
- prowadzeniu strony podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej,
- wykonywaniu zadań w zakresie prowadzenia biblioteki sądowej.

Praca Wydziału obejmowała sporządzanie statystyk przedstawiających ruch spraw w okresie miesięcznym, kwartalnym, półrocznym i rocznym.

Funkcjonujący w ramach Wydziału – Sekretariat Informacji o Sprawach – udzielał na bieżąco, bezpośrednio w Sekretariacie oraz drogą telefoniczną, informacji o toczących się postępowaniach, a także wyjaśniał wątpliwości, co do właściwości sądu i ustawowych środków zaskarżania orzeczeń, a także stwarzał możliwość składania zapytań w drodze elektronicznej oraz pisemnie pocztą tradycyjną.

Czytelnia Akt udostępniała do wglądu akta stronom, uczestnikom postępowania i ich pełnomocnikom. W 2015 r. udostępniono ogółem 723 akt sądowoadministracyjnych.

Informacja o działalności Sądu oraz wydawanych rozstrzygnięciach - w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej – udzielana była przez Wydział zarówno drogą pocztową, jak i w formie elektronicznej.

- W 2015 r., w powyższym trybie wpłynęło ogółem 28 wniosków, w tym 2 wnioski o wydanie kopii orzeczenia.
- Poprzez udzielenie informacji załatwiono 27 wniosków.



- WIS informował o możliwości uzyskania orzeczeń poprzez pobranie ich bezpośrednio ze strony internetowej Centralnej Bazy Orzeczeń NSA.
- Dwa wnioski o udzielenie informacji publicznej załatwiono w formie decyzji administracyjnej.
- Nie wydano decyzji o warunkach ponownego wykorzystywania informacji publicznej lub o wysokości opłat.

Skargi kierowane do Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie podobnie, jak miało to miejsce w latach ubiegłych, stanowiły najczęściej wyraz niezadowolenia z rozstrzygnięć Sądu oraz wadliwego, w ocenie skarżących, postępowania sądowego. Natomiast wnioski zawierały głównie prośby o przedstawienie stanu spraw, przyspieszenie ich rozpoznania i wyjaśnienie różnych kwestii procesowych.

W przedmiocie petycji, skarg i wniosków zarejestrowano 72 sprawy, do których wpłynęło 101 pism ponownych (ogółem załatwiono 174 pisma). W 2015 r. nie wpłynęła ani jedna petycja.

**Ruch spraw w 2015 roku  
w Wydziale Informacji Sądowej  
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie**

|  |   | Rodzaj spraw                       |   |  |   |
|--|---|------------------------------------|---|--|---|
|  |   | ogółem wszystkie sprawy w wydziale | sprawy załatwiane bezpośrednio w wydziale             |  | sprawy przekazywane przez wydział do załatwienia według właściwości |
|  |   |                                    | sprawy dotyczące działalności sądów administracyjnych | sprawy dotyczące działalności innych podmiotów |   |
| pozostało do załatwienia spraw z 2014 r.                             |   | 2                                  | 2   | 0  | 0   |
| wpływ w 2015 r.  | pisma pierwotne (zarejestrowane pod nowym numerem, ilość zgodna z ilością spraw w spisie) | 72                                 | 39  | 15   | 18  |
|  | pisma ponowne (dołączane do sprawy z nadanym już numerem, przy piśmie pierwotnym)         | 101                                | 20  | 10   | 71  |
|  | razem pism do załatwienia w 2015 r.   | 173                                | 59  | 25   | 89  |
| ilość spraw do załatwienia w 2015 r. (pozostałość + pisma pierwotne) |   | 74                                 | 41  | 15   | 18  |
| załatwiono spraw w 2015 r.   |   | 73                                 | 40  | 15   | 18  |
| pozostało do załatwienia spraw w 2016 r.                             |   | 1                                  | 1   | 0  | 0   |

Przez Wydział Informacji Sądowej prowadzona była również obsługa medialna Sądu. Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, działając, jako Rzecznik Prasowy Sądu, głównie udzielał informacji na temat bieżącego orzecznictwa Sądu.

Dodatkowo wydział zajmował się prowadzeniem i aktualizowaniem strony podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej, na której zamieszczane są dane statystyczne z działalności sądu, baza orzecznictwa sądów administracyjnych, elektroniczny terminarz rozpraw (e-wokanda), przepisy prawne wewnętrzne oraz ogólne regulujące pracę sądu, formularze prawa pomocy, dane o strukturze organizacyjnej sądu oraz informacje dot. dostępu do informacji publicznej, ponownego wykorzystania informacji publicznej wraz ze wzorem wniosku. Umieszczona jest też informacja o trybie przyjmowania skarg i wniosków dotyczących działalności sądu.

Mając na uwadze nałożone ustawą o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne obowiązki dotyczące wdrożenia systemu elektronicznego obiegu dokumentów oraz umożliwienie generowania urzędowego poświadczenia odbioru dokumentów elektronicznych, dostępne jest konto na elektronicznej Platformie Usług Administracji Publicznej, gdzie działa elektroniczna skrzynka podawcza, do której dostęp jest umożliwiony na stronie internetowej [www.szczecin.wsa.gov.pl](http://www.szczecin.wsa.gov.pl)

Funkcjonująca w ramach Wydziału Informacji Sądowej Biblioteka według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r., liczyła 7533 egzemplarze książkowych wycenionych na 483 546,49 zł.

W 2015 roku zostały przekazane w postaci elektronicznej do Redakcji Dziennika Zachodniopomorskiego Urzędu Wojewódzkiego w Szczecinie wyroki dotyczące stwierdzenia nieważności prawa miejscowego:

1. I SA/Sz 1255/13
2. I SA/Sz 685/13
3. I SA/Sz 938/14
4. I SA/Sz 1508/14
5. II SA/Sz 1085/14
6. II SA/Sz 244/13
7. II SA/Sz 607/15

## Spis treści

|   |               |
|---|---------------|
| Wprowadzenie  |               |
| I. Wpływ skarg i wyniki postępowania sądowego   | str. 3 - 5    |
| II. Orzecznictwo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego – zagadnienia wybrane   |               |
| Sprawy z zakresu budownictwa (601)  |               |
| Inne sprawy o symbolu podstawowym 6019)   | str. 6 - 7    |
| Sprawy z zakresu skarg na uchwały jednostek samorządu terytorialnego oraz skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze (602, 639, 640) | str. 7 - 14   |
| Sprawy z zakresu utrzymania i ochrony dróg publicznych I innych dróg (603, 6033 i 6031)                                       | str. 14 - 20  |
| Sprawy z zakresu gier losowych i zakładów wzajemnych 6042   | str. 20 – 25  |
| Sprawy z zakresu opłaty adiacenckiej oraz opłaty za niezagospodarowanie nieruchomości w określonym terminie (6073)            | str. 25- 29   |
| Sprawy z zakresu podatku od towarów i usług (6110), Zobowiązania podatkowe (611)  | str.29- 32    |
| Sprawy z zakresu podatku akcyzowego (6111)  | str. 32 - 40  |
| Sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych (6112)  | str. 40 - 47  |
| Sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych (6113)  | str. 47- 55   |
| Sprawy z zakresu podatku od spadku i darowizn (6114)  | str. 55 - 59  |
| Sprawy z zakresu podatku od nieruchomości (6115)  | str. 59 - 66  |
| Sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób cywilnoprawnych (6116)   |               |
| Sprawy z zakresu podatków i opłat lokalnych (6116), ulg płatniczych (6117) egzekucji świadczeń pieniężnych (6118 i 6537)      | str. 66 - 70  |
| Sprawy z zakresu stosunki pracy i stosunki służbowe (619)   | str. 70 – 74  |
| Sprawy celne (630)  | str. 74- 77   |
| Sprawy z zakresu samorządu terytorialnego(639, 640 i 641)   | str. 77 – 81  |
| Sprawy z zakresu informacji publicznej(648)   | str. 81 – 84  |
| Subwencje unijne, fundusze strukturalne (655)   | str. 84 - 92  |
| IV. Działalność pozaorzecznicza   |               |
| 1. Konferencje sędziów, referendarzy sądowych i pracowników   | str. 92. - 93 |
| 2. Narady sędziów   | str. 93 - 96  |
| V. Działalność Wydziału Informacji Sądowej  | str. 96 - 98  |

