

**WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY
W GORZOWIE WIELKOPOLSKIM**

I N F O R M A C J A

o działalności
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Gorzowie Wielkopolskim w roku 2015

Gorzów Wielkopolski, styczeń 2016r.

Spis treści

	Strona
Wstęp	2
I. Wprowadzenie – informacja o Sądzie	3
II. Wpływ spraw i wyniki postępowania sądowego	5
III. Postępowanie sądowe	6
1. Postępowanie sądowe	6
2. Postępowanie mediacyjne i uproszczone	7
3. Zagadnienia związane z prawem pomocy	7
4. Grzywny	7
IV. Wybrane sprawy i zagadnienia z orzecznictwa Wydziału I	9
1. Podatek od towarów i usług	9
2. Podatek dochodowy od osób fizycznych	22
3. Podatek dochodowy od osób prawnych	33
4. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego	35
5. Podatek od nieruchomości	46
6. Podatek od czynności cywilnoprawnych	50
7. Inne sprawy. Ordynacja podatkowa	51
V. Wybrane sprawy i zagadnienia z orzecznictwa Wydziału II	67
1. Sprawy z zakresu prawa budowlanego	67
2. Sprawy z zakresu rozstrzygnięć nadzorczych Wojewody oraz aktów organów jednostek samorządu terytorialnego	70
3. Sprawy z zakresu pomocy społecznej	73
4. Sprawy z zakresu zagospodarowania przestrzennego	84
5. Sprawy z zakresu geodezji kartografii	87
6. Sprawy z zakresu ochrony środowiska	89
7. Sprawy z zakresu ochrony zdrowia	91
8. Sprawy z zakresu postępowania w przedmiocie zawarcia umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej	93
9. Sprawy z zakresu transportu drogowego, prawa o ruchu drogowym oraz dróg publicznych	97
10. Pomoc finansowa z Unii Europejskiej	103
11. Sprawy z zakresu dostępu do informacji publicznej	107
12. Sprawy inne	110
VI. Działalność pozaorzecznicza Sądu	117
1. Działalność Wydziału Informacji Sądowej	117
2. Konferencje i szkolenia	119
VII. Tabele statystyczne	123

WSTĘP

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim, utworzony dla województwa lubuskiego rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 13 sierpnia 2004 roku (Dz.U. Nr 187, poz. 1927 ze zm.), ma za sobą kolejny rok działalności, polegającej na sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej.

Opracowanie stanowi zbiorcze przedstawienie danych o działalności Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim w 2015 roku, obejmując przede wszystkim realizację zadań ustawowych i działalność orzeczniczą Sądu w tym okresie. Informacja zawiera przedstawienie wybranych spraw i zagadnień z orzecznictwa Sądu z 2015 roku oraz danych statystycznych i pozaorzeczniczej działalności Sądu.

Roczny wpływ spraw do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim kształtuje się w granicach zbliżonych do 2000 spraw, w roku 2015 – było to 1775 spraw. Wskaźnik szybkości postępowania oznaczający czas oczekiwania na rozpoznanie sprawy przez WSA w Gorzowie Wielkopolskim w 2015 roku wyniósł 2,5 miesiąca.

W ramach działającego w siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim Regionalnego Ośrodka Szkoleniowego Sądów Administracyjnych (ROSSA), w 2015 roku systematycznie odbywały się Warsztaty Sędziowskie służące podnoszeniu kwalifikacji zawodowych sędziów. W działalności ROSSA zostały zintensyfikowane i rozszerzone szkolenia referendarzy sądowych i asystentów sędziego, z uczestnikami ze wszystkich wojewódzkich sądów administracyjnych.

Kontynuowano wydawanie Biuletynu Warsztatów Sędziowskich.

I. Informacje o Sądzie

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim dzieli się na dwa wydziały orzecznicze i Wydział Informacji Sądowej.

Do Wydziału I należą sprawy objęte symbolami: 611 – zobowiązania podatkowe oraz 630 – cła.

Do Wydziału II należą pozostałe sprawy z zakresu właściwości rzeczowej Sądu. Sprawy dotyczące egzekucji administracyjnej świadczeń niepieniężnych (638), skargi na uchwały organów jednostek samorządowych (639), skargi organów nadzoru na uchwały organów jednostek samorządowych (640), rozstrzygnięcia nadzorcze (641), prawo miejscowe organów rządowych (542), spory kompetencyjne (643) i wykonania orzeczeń Sądu (644), interpretacji podatkowych (656), innych interpretacji (657), bezczynności organów administracji publicznej (658) i przewlekłości postępowania administracyjnego (659) należą do Wydziału I lub Wydziału II, jeżeli ich przedmiot dotyczy dziedzin objętych symbolami przypisanymi poszczególnym wydziałom orzeczniczym.

Prezesem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim jest sędzia NSA Jan Grzęda, pełniący jednocześnie funkcję Przewodniczącego Wydziału I.

Wiceprezesem i Przewodniczącym Wydziału II jest sędzia WSA Mirosław Trzecki.

Funkcję Przewodniczącego Wydziału Informacji Sądowej i Rzecznika prasowego Sądu pełni sędzia WSA Krystyna Skowrońska –Pastuszeko.

W 2015 roku WSA w Gorzowie Wielkopolskim nominalnie liczył 19 sędziów.

Postanowieniem z 17 września 2015 r. na stanowisko sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim został powołany Krzysztof Dziedzic.

Prezes WSA w Gorzowie Wielkopolskim sędzia NSA Jan Grzęda orzekał w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 roku w ramach delegacji do Izby Finansowej NSA, w wymiarze jednej sesji w miesiącu.

Sędzia WSA Alina Rzepecka w okresie od 1 kwietnia do 30 czerwca 2015 roku orzekała w Izbie Finansowej NSA w wymiarze jednej sesji miesięcznie.

Sędzia WSA Anna Juszczyk – Wiśniewska od 1 października do 31 grudnia 2015 roku orzekała w Izbie Finansowej NSA w wymiarze trzech sesji w miesiącu.

Wiceprezes WSA sędzia WSA Mirosław Trzecki od 1 stycznia 2015 roku orzekał w Izbie Gospodarczej NSA jako sędzia delegowany w wymiarze 1 sesji miesięcznie, następnie od lutego w wymiarze dwóch sesji miesięcznie a od czerwca do końca 2015 roku w pełnym wymiarze obowiązków orzeczniczych.

Sędzia WSA Stefan Kowalczyk został również delegowany do orzekania w Izbie Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego w okresie styczeń – grudzień 2015 roku w wymiarze jednej sesji miesięcznie.

Do Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego w roku 2015 delegowani byli: sędzia WSA Sławomir Pauter - od stycznia do czerwca i sędzia WSA Adam Jutrzenka-Trzebiatowski - od lipca do października, w wymiarze jednej sesji miesięcznie.

Sędzia WSA Ireneusz Fornalik został delegowany do pełnienia obowiązków sędziego WSA w Poznaniu od dnia 1 lutego 2015 roku do 31 stycznia 2016 roku w pełnym wymiarze.

Tak jak dotychczas w WSA w Gorzowie Wielkopolskim jest zatrudnionych 2 referendarzy sądowych. Wykonują oni czynności przewidywane ustawą – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, przede wszystkim z zakresie przyznawania prawa pomocy. Od 15 sierpnia 2015 na podstawie zarządzeń przewodniczących wydziału, wykonują również czynności procesowe, do których obecnie są uprawnieni (art. 49 §4,art. 79 § 4, art. 128 § 2,art.169 § 2, art. 234 §4, art.286 § 1 P.p.s.a).

W dalszej części opracowania przedstawione są szczegółowe dane dotyczące wpływu skarg, postępowania sądowego oraz wybranych problemów orzeczniczych.

II. Wpływ skarg i wyniki postępowania

W 2015 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim wpłynęło ogółem 1585 skarg na decyzje administracyjne i inne akty oraz 122 skarg na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania, o których mowa w art. 3 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). W 2015 r. w repertorium SO zarejestrowano 68 wniosków.

Średni miesięczny wpływ wyniósł 148 spraw.

Większość skarg złożonych w 2015 roku do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim pochodziła od osób fizycznych (1085). Osoby prawne wniosły 543 skargi, organizacje społeczne 30 skarg, prokurator 40 skarg. Rzecznik Praw Obywatelskich i rzecznicy patentowi nie wnieśli żadnej skargi.

1585 skarg na akty administracyjne w podziale na wydziały orzecznicze wpłynęło:

- do Wydziału I - 518 skarg,
- do Wydziału II - 1067 skarg.

Na 122 skargi na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania wpłynęło:

- do Wydziału I - 9 skarg,
- do Wydziału II - 113 skargi.

W roku 2015 załatwiono 1483 spraw ze skarg na akty administracyjne, w tym:

- w Wydziale I - 562 sprawy,
- w Wydziale II - 921 spraw.

Spraw w przedmiocie bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania załatwiono 117, w tym:

- w Wydziale I - 10 spraw,
- w Wydziale II - 107 sprawy.

III. Postępowanie sądowe

1. Postępowanie sądowe

W 2015 r. zostały załatwione ogółem 1483 skargi na akty i czynności oraz 117 spraw w przedmiocie bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania organów administracji publicznej.

Terminowość załatwienia spraw zarejestrowanych w repetytorium SA i SAB była następująca:

- do 2 miesięcy od daty wpływu – 876 spraw
 - Wydział I – 345 spraw,
 - Wydział II – 531 spraw.
 - powyżej 2 – 3 miesięcy od daty wpływu – 400 spraw
 - Wydział I – 111 spraw,
 - Wydział II – 289 spraw.
 - powyżej 3 – 4 miesięcy od daty wpływu – 176 spraw
 - Wydział I – 47 spraw,
 - Wydział II – 129 spraw.
 - powyżej 4 – 6 miesięcy od daty wpływu - 74 sprawy
 - Wydział I – 22 spraw
 - Wydział II – 52 sprawy
- Sprawność postępowania w 2015 r. wyniosła 2.5.

Pozostało do załatwienia 342 skargi na akty i czynności oraz 23 skargi na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania. Do załatwienia pozostała jedna sprawa z repertorium SO.

W postępowaniu sądowoadministracyjnym występowało 342 pełnomocników działających ze strony organów administracji. Jako pełnomocnicy stron lub uczestników postępowania w 139 sprawach występowali adwokaci. Radcowie prawni, jako pełnomocnicy skarżących lub uczestników postępowania wystąpili w 136 sprawach. Pełnomocnikami było też 96 doradców podatkowych. Rzecznik Praw Obywatelskich i prokurator w żadnej sprawie nie brali udziału w toczącym się postępowaniu. W 2015r. – podobnie jak w latach ubiegłych w postępowaniu przed WSA w Gorzowie Wielkopolskim nie uczestniczyli rzecznicy patentowi.

W omawianym okresie od orzeczeń kończących postępowanie WSA w Gorzowie Wielkopolskim wniesiono 404 skargi kasacyjne. Do rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu przedstawiono 368 skarg kasacyjnych. 13 skarg kasacyjnych odrzucono. Wskaźnik zaskarżenia w roku 2015 wyniósł 24,20 % ogółu załatwionych spraw.

2. Postępowanie mediacyjne i uproszczone

W 2015 r. w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gorzowie Wielkopolskim nie prowadzono postępowania mediacyjnego, ani nie rozpoznano spraw w trybie uproszczonym (art. 115 i 119 ppsa)

3. Zagadnienia związane z prawem pomocy

Do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim wpłynęły ogółem 352 wnioski o przyznanie prawa pomocy. Skarżący w 113 sprawach wnioskowali o przyznanie prawa pomocy w całości, tj. zwolnienie od kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika procesowego (adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego). W przeważającej większości, tj. 207 wniosków dotyczyło przyznania prawa pomocy w zakresie zwolnienia od obowiązku ponoszenia kosztów sądowych. Skarżący złożyli także 32 wnioski tylko o ustanowienie pełnomocnika procesowego. Wnioski o przyznanie prawa pomocy w pełnym zakresie rozpoznano pozytywnie w 156 przypadkach. W 103 sprawach przyznano prawo pomocy w zakresie częściowym, a w 94 wnioskach o przyznanie prawa pomocy został rozpoznany odmownie. Wnioski o udzielenie prawa pomocy były składane zarówno przez osoby fizyczne, jak i osoby prawne.

4. Grzywny

W 2015 r. organom zostały wymierzone grzywny na podstawie art. 149 § 2 i art. 154 § 1 ppsa.

Z 2 wniosków w trybie art. 55 § 1 ppsa w jednym przypadku oddalono wniosek o wymierzenie grzywny i jedną sprawę załatwiono w inny sposób. Na ogólną liczbę 31 wniosków w trybie art. 149 § 2 ppsa Sąd wymierzył grzywnę w 9 przypadkach, oddalił

12 wniosków a 10 spraw załatwiono w inny sposób. Natomiast w trybie art. 154 § 1 ppsa na ogólną liczbę 15 wniosków wymierzono grzywnę w 2 przypadkach, oddalono 5 wniosków, 8 spraw załatwiono w inny sposób.

IV. Wybrane sprawy i zagadnienia z orzecznictwa Wydziału I.

1. Podatek od towarów i usług (VAT).

Sprawa I SA/Go 123/15 dotyczyła określenia kwoty zobowiązania w podatku od towarów i usług za luty 2010 r. Stwierdzono, że skarżąca w październiku 2009 r. przekroczyła kwotę wskazaną w art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, tym samym utraciła wynikające z niego zwolnienie, wobec czego sprzedaż dokonana przez nią w lutym 2010 r. podlegała w całości opodatkowaniu. Skarżąca zarzuciła m.in. naruszenie art. 188 w zw. z art. 122 Ordynacji podatkowej przez nieuwzględnienie wniosku dowodowego o przesłuchanie jej klientów w celu potwierdzenia udzielonych przez nich pełnomocnictw do zawierania w ich imieniu umów o świadczenie na ich rzecz usług przez Poczta Polską lub firmę kurierską oraz naruszenie art. 79 lit.c Dyrektywy Rady 2006/112/WE przez jego niezastosowanie i zaliczenie do podstawy opodatkowania kwot otrzymanych przez skarżącą od nabywców towarów jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywców z tytułu kosztów przesyłek.

Zgodnie z art. 73 i art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE organ odwoławczy stwierdził, że w niniejszej sprawie koszty przesyłki stanowią część obrotu. Zauważył, że koszty przesyłek wpływające na konto skarżącej stanowią nieodłączny element ceny uzyskiwanej przez stronę za sprzedawane towary, a kupujący nie miał możliwości nabycia towaru bez uwzględnienia kosztów wysyłki, co wynika ze specyfiki sprzedaży za pośrednictwem internetu. Organ podkreślił również, że w art. 78 lit. b cyt. Dyrektywy wymieniono elementy, które wlicza się do podstawy opodatkowania, m.in. koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. W ocenie Sądu organ podatkowy dokonując wykładni przepisów pominął treść art. 79 lit. c Dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym. Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony. Przepis ten wyłącza z podstawy opodatkowania VAT kwoty otrzymane przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowane na koncie przejściowym. Normuje zatem sytuację, gdy podatnik

występuje jako pełnomocnik nabywcy. Podstawę opodatkowania może bowiem stanowić jedynie wartość otrzymanego świadczenia wzajemnego, tj. świadczenia, które sprzedający faktycznie otrzymał do kupującego w zamian za sprzedany towar.

Przedmiotem skargi w sprawie I SA/Go 262/15 było postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego przedłużające termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za luty 2015 r. w kwocie 218.119 zł do czasu zakończenia postępowania kontrolnego wszczętego wobec skarżącego z urzędu w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za luty 2015 r., w tym zasadności wykazanego w tym okresie zwrotu różnicy podatku w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Wyrokiem z dnia 24 czerwca 2015 r. skarga została oddalona.

Określając ramy prawne sprawy wskazano na art. 87 ust.1, art. 87 ust. 2 ustawy o VAT zaznaczając, że powyższa regulacja nie oznacza bezwzględnego obowiązku zwrotu we wskazanym terminie. Z jej treści wynika uprawnienie organu podatkowego do dodatkowego zbadania zasadności zwrotu podatku zakreśla ona również ramy postępowania organu podatkowego, w jakich to badanie ma się odbywać. Ustawodawca wskazuje bowiem na czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i postępowanie podatkowe na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowanie kontrolne na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Działania podejmowane przez organy podatkowe wobec podatnika mogą przyjąć tylko i wyłącznie opisane wyżej formy. Przepisy prawa nie nakładają na organ obowiązku, aby w pierwszej kolejności stosował instytucję czynności sprawdzających, a dopiero w dalszej kolejności ewentualnie wszczął kontrolę. Organ ma prawo skorzystać od razu z instytucji kontroli podatkowej dla zweryfikowania zwrotu. Przepis art.87 ust.2 ustawy o VAT stanowi wprost, że organ może przedłużyć termin zwrotu "do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika " dokonywanego w ramach wskazanych postępowań. Skoro weryfikacja w ramach wskazanych postępowań ma być "dokonywana", oznacza to, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane odpowiednio w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, bądź w toku postępowania kontrolnego. Przesłanką przedłużenia terminu zwrotu jest stwierdzenie przez organ, że zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, co może niewątpliwie nastąpić w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej.

Termin zwrotu może być przedłużony do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach ww. trybów. Istotne jest, że organ może przedłużyć czas zwrotu podatku tylko wtedy, jeżeli zasadność zwrotu wymaga weryfikacji. Oczywiście ocena, czy potrzeba taka występuje nie może być dowolna. Musi opierać się na odpowiednich przesłankach wynikających ze stanu faktycznego. Muszą zatem wystąpić okoliczności, które wskazują, że istnieje potrzeba dodatkowej weryfikacji rozliczenia podatnika (zasadności zwrotu). Na tym etapie postępowania, organ decyduje bowiem wyłącznie o konieczności dalszego badania zasadności zwrotu, a nie o samej zasadności zwrotu. Postępowanie to dotyczy wykazania, że zwrot jest niezasadny ani o wykazanie, że istnieją dowody przemawiające za jego niezasadnością. Chodzi natomiast o wykazanie, że istnieją okoliczności przemawiające za potrzebą dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu podatku. Podstawą wydania tego rodzaju rozstrzygnięcia są okoliczności, które wskazują na potrzebę dodatkowej weryfikacji rozliczenia podatnika. Tym samym błędne było twierdzenie strony, że w tym postępowaniu organ zobowiązany był przedstawić podstawy faktyczne, które uzasadniają odmowę zwrotu podatku. Organ nie orzekł bowiem o odmowie zwrotu podatku, jak twierdzi skarżący, a jedynie przedłużył termin do jego zwrotu i zdaniem Sądu, w okolicznościach sprawy, był władny to uczynić.

Problemu przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego dotyczyła również sprawa I SA/Go 680/14, dotycząca rozliczenia VAT za czerwiec 2014 r. Skarżący złożył 22 lipca 2014 r. deklarację VAT-7 za czerwiec 2014 r. wykazując kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w terminie 60 dni. Dyrektor UKS wystąpił do organu podatkowego właściwego dla podatnika o wstrzymanie zwrotu podatku wynikającego z ww. deklaracji VAT-7. Do wniosku przedłożył postanowienie o wszczęciu wobec skarżącego postępowania kontrolnego w zakresie prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za czerwiec 2014 r. (Podobny przebieg zdarzeń miał miejsce również w przypadku miesięcy wcześniejszych – kwietnia i maja 2014 r.).

Postanowieniem z 20 sierpnia 2014 r. organ podatkowy przedłużył termin zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za czerwiec 2014 r. w kwocie 156.666 zł do czasu zakończenia postępowania kontrolnego.

Powołując się na przepisy art.87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wskazał, że w celu zbadania zasadności zwrotu różnicy podatku od towarów i usług za czerwiec 2014 r. w zadeklarowanej kwocie, organ kontroli skarbowej postanowieniem z dnia 31

lipca 2014 r. wszczął wobec skarżącego postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczenia podatku od towarów i usług, ze szczególnym uwzględnieniem zadeklarowanej kwoty zwrotu podatku VAT. Postępowanie to nie zostało zakończone do dnia wydania przedmiotowego postanowienia, w związku z czym postanowiono o przedłużeniu terminu zadeklarowanego zwrotu różnicy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za czerwiec 2014 r. w kwocie 156.666 zł do czasu weryfikacji rozliczenia.

Skarżący wezwał Naczelnika Urzędu Skarbowego do usunięcia naruszenia prawa. Zarzucił naruszenie art.87 ust.2 i 6 ustawy o VAT, art.191 §1, art.124 Ordynacji podatkowej. Wskazywał na brak jakichkolwiek przesłanek uzasadniających przedłużenie terminu zwrotu.

Organ podatkowy uzyskał informację od organu kontroli skarbowej, że toczące się wobec skarżącego postępowania kontrolne dotyczące rozliczenia VAT za kwiecień, maj, czerwiec 2014 r. zostały przedłużone do 1 grudnia 2014 r. (za kwiecień i czerwiec) oraz do 7 stycznia 2015 r. (za maj). Wskazał też, że na podstawie dotychczas zebranych materiałów zachodzi podejrzenie, że skarżący prowadzący działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży artykułów elektronicznych bierze udział w mechanizmie oszustwa podatkowego polegającego na wyłudzeniu zwrotu podatku od towarów i usług, z udziałem tzw. znikającego podatnika. W ramach toczących się postępowań kontynuowane są czynności kontrolne, które pozwolą na odtworzenie pełnych łańcuchów transakcji i ustalenie roli poszczególnych podmiotów uczestniczących w deklarowanym obrocie. W skardze zarzucono naruszenie art. 87 ust. 2 i ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług przez zaniechanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego pomimo ustawowego obowiązku oraz art. 191 § 1 Ordynacji podatkowej przez dowolną ocenę, że w sprawie wystąpił wymóg dodatkowego zweryfikowania rozliczenia podatnika. Dotychczas zgromadzony w sprawie materiał dowodowy w tym potwierdzenie dokonania transakcji dostaw wewnątrzspółnotowych przez kontrahentów skarżącego, wskazują na zasadność wniosku o dokonanie zwrotu nadwyżki podatku. Zarzut dotyczył również naruszenia art.124 Ordynacji podatkowej przez zaniechanie wyjaśnienia przesłanek postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT za czerwiec 2014 r.

Skarżący akcentował głównie brak jakichkolwiek przesłanek uzasadniających przedłużenie terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, lakoniczne uzasadnienie postanowienia, jak też długi czas niezakończenia sprawy

przeprowadzenia postępowania kontrolnego w zakresie zwrotu VAT. Jego zdaniem w sposób oczywisty świadczy to o rażącym naruszeniu prawa strony do załatwienia sprawy podatkowej w terminach określonych w przepisach art. 139 § 1 oraz art. 140 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej (u.k.s.); tym bardziej, że powodem przedłużenia postępowania kontrolnego były i są okoliczności wykraczające poza zakres weryfikacji zwrotu VAT. Uznając skargę za zasadną Sąd przypomniał, że zgodnie z art.87 ust.1 ustawy o VAT, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art.86 ust.2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Stosownie zaś do treści art.87 ust.2 ustawy o VAT, zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust.6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Za istotne Sąd uznał, że organ może przedłużyć czas zwrotu podatku tylko wtedy, jeżeli zasadność zwrotu wymaga weryfikacji. W przepisach brak jest określenia konkretnych przesłanek nakazujących dokonanie weryfikacji zasadności zwrotu. Oznacza to, że podjęcie działań zmierzających do oceny zasadności zwrotu, co samo w sobie rodzi istotne dla podatnika skutki w podatku od towarów i usług, zależy wyłącznie od woli organu, jednak nie oznacza to dowolności. W związku z tym postanowienie przedłużające zwrot, powinno wskazywać przyczyny dokonania dodatkowej weryfikacji i je uzasadniać.

WSA zwrócił też uwagę, że przepis art.87 ust. 2 ustawy o VAT był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 13 października 2008 r. sygn. akt K 16/07 stwierdził jego zgodność z art.2 oraz art.64 ust.1 i 2 w związku z art.31 ust.3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W świetle powyższego Sąd doszedł do przekonania, że zaskarżone postanowienie należało wyeliminować z obrotu prawnego. Zasadnicze nieprawidłowości dotyczyły braku należytego uzasadnienia zaskarżonego postanowienia. Wymóg uzasadnienia stanowiska organu wynika z charakteru postępowania weryfikacyjnego. Zastosowanie przepisu art.87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT opiera się na uznaniu administracyjnym, przy czym jest ono limitowane okolicznością warunkującą możliwość skorzystania z przewidzianego tym przepisem uprawnienia, w postaci stwierdzenia przez organ, że "zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania", a stwierdzenie to powinno być dokonywane w oparciu o co najmniej uprawdopodobnione przesłanki.

Kontrola legalności orzeczeń wydawanych w ramach tzw. uznania administracyjnego sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy uwzględnił całokształt okoliczności faktycznych mających wskazywać na wyrażone w przepisach przesłanki ocenne, warunkujące zastosowanie danej normy, oraz czy nie naruszył zasady swobodnej oceny dowodów. Kontroli sądu nie podlega uznanie samo w sobie, ale sposób, w jaki nastąpiło zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego, uzasadnienie stanowiska organu a także to, czy swobodne uznanie organu podatkowego nie przekształciło się w uznanie dowolne. Ocena co do istnienia przesłanek zastosowania danej normy opartej na uznaniu administracyjnym może być dokonana tylko po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego. Poprzedzać ją powinno wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycznych. Obowiązki te bezpośrednio wynikają z treści art. 191, art. 187 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy ma obowiązek wskazać powody odmowy dokonania zwrotu i przedstawić istniejące w tym przedmiocie wątpliwości. Podatnik powinien otrzymać jasną informację, z czego wynika przyczyna zakwestionowania zasadności zwrotu podatku. Brak wystarczającego uzasadnienia narusza ogólne zasady postępowania, w tym zasadę zaufania obywatela do organów podatkowych. Uzasadnione wątpliwości, uzasadniające przedłużenie terminu do zwrotu podatku, oparte powinny być na obiektywnych racjach, powinny być słuszne i usprawiedliwione. Organ w zaskarżonym postanowieniu nie przedstawił – ani w sposób wyczerpujący, ani w jakikolwiek inny - wątpliwości co do zasadności zwrotu podatku, jak też w zakresie poprawności rozliczenia strony skarżącej za czerwiec 2014 r. Oprócz przytoczenia art.87 ust.2 ustawy o VAT oraz faktu wszczęcia kontroli podatkowej przez organ kontroli skarbowej, nie podano żadnych okoliczności pozwalających na przekonujące i zasadne twierdzenie, że "zasadność zwrotu wymaga

dodatkowego zweryfikowania". Szersza argumentacja dotycząca właściwie przebiegu kontroli (można założyć, że pośrednio odnosząca się do wątpliwości co do zasadności zwrotu) wynika z treści pism przesyłanych pomiędzy organami, tj. Naczelnikiem Pierwszego Urzędu Skarbowego a Dyrektorem UKS. Jednak nie można jej traktować jako uzasadnienia zaskarżonego postanowienia. To była przede wszystkim wiedza organów wynikająca z treści korespondencji przesyłanej między sobą.

Sprawa I SA/Go 385/15 dotyczyła opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności Zrzeszenia Transportu Prywatnego (ZTP), którego członkami są taksówkarze prowadzący indywidualną działalność w zakresie świadczenia usług przewozowych taksówką osobową. Organ kontroli skarbowej ustalił, że ZTP prowadziło w 2009 r. działalność gospodarczą, która polegała na świadczeniu usług w zakresie przyjmowania od klientów telefonicznych zleceń przewozowych, przekazywanych następnie drogą radiową poszczególnym taksówkarzom będącym członkami Zrzeszenia. Także świadczeniu innych usług związanych z obsługą i funkcjonowaniem w systemie radio-taxi oraz usług reklamowych, najmu pomieszczeń i usług przewozowych. Kwestią sporną stało się przyjęcie przez organ kontroli skarbowej, że świadczone przez ZTP w 2009 r. usługi polegające na przyjmowaniu i przekazywaniu członkom Zrzeszenia zleceń w systemie radio taxi oraz usługi przewozowe, reklamowe i najmu na rzecz innych osób podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. ZTP nie zgadzając się z tym, prezentowało stanowisko, że zawierane przez nie umowy były faktycznie umowami zawieranymi przez taksówkarzy, którzy prowadzili własną działalność gospodarczą. Zrzeszenie, w ramach swojej działalności statutowej, jedynie ich reprezentowało i pośredniczyło w przepływie należnego im wynagrodzenia oraz dokumentowaniu tego przepływu. Strona skarżąca podkreślała, że wszystkie czynności faktyczne wynikające z umów i porozumień, które wykonywali taksówkarze i za to otrzymywali wynagrodzenie, były rozliczane z ich zobowiązaniami w stosunku do Zrzeszenia, wynikającymi z członkostwa i przynależności do jego agend. ZTP nie świadczyło usług transportowych, nie reklamowało określonych podmiotów, ponieważ nie miało żadnych środków technicznych ku temu; środki te posiadali natomiast taksówkarze będący jego członkami. Opłaty: „impulsowa”, „stała”, „dodatkowa” stanowiły składki członków, z których były pokrywane wszystkie koszty związane ze statutową działalnością Zrzeszenia. Wskazano, że żaden przepis prawa nie zabrania, aby składki członkowskie, uiszczane przez członków zrzeszenia, działającego na podstawie ustawy o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców, dzieliły się

na składkę stałą i składkę ruchomą. Organy prowadzące postępowanie podatkowe ustaliły, że ZTP w 2009 r. zrzeszało wyłącznie kierowców – taksówkarzy (podmioty prowadzące samodzielną działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług przewozu taksówkami osobowymi), będących odrębnymi przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Byli oni pogrupowani w środowiskach taksówkarskich (agendach), zwanych także korporacjami, zorganizowanych w ramach ZTP. W 2009 r. takimi agendami były: Radio City Taxi, Radio Taxi Bachus, Euro Taxi Gubin oraz Euro Taxi Bis. Członkami agendy zostawali członkowie Zrzeszenia. Agendy zostały utworzone za zgodą Zarządu ZTP i jemu podlegały. Nie posiadały osobowości prawnej, działały na podstawie statutu Zrzeszenia oraz własnego regulaminu, zatwierdzanego przez Zarząd ZTP. Celem agend była wzajemna pomoc przy świadczeniu usług przewozowych oraz zwiększenie bezpieczeństwa wykonywanego zawodu. W momencie przystąpienia do Radio City Taxi lub Radio Taxi Bachus wstępujący wnosili obowiązkowo opłatę w łącznej wysokości 3.000 zł (1.000 zł wpisowe niepodlegające zwrotowi oraz 2.000 zł kaucja zwrotna, tj. opłata za numer radiowy – zwracana w określonych warunkach w momencie wystąpienia). Członkowie danej agendy wpłacali na jej rzecz opłatę określaną jako miesięczna składka członkowska, która składała się z części stałej, wynoszącej 100 zł w Radio City Taxi (członkowie komisji rewizyjnej wpłacali 50 zł, członkowie zarządu byli zwolnieni) oraz 120 zł w Radio Taxi Bachus (zwolnieni z opłaty byli członkowie zarządu). Elementem ww. miesięcznej składki była również część ruchoma w postaci miesięcznej opłaty impulsowej, uiszczanej obowiązkowo przez taksówkarzy korzystających ze zleceń przekazywanych przez dyspozytorkę danej agendy, obsługującą centralę telefoniczno-radiową, za pomocą której były zamawiane usługi transportowe przez klientów. Wnoszona przez taksówkarzy opłata za jeden impuls, odpowiadający jednej usłudze przewozu wykonanej w związku z przekazaniem drogą radiową przez dyspozytorkę zleceniem, wynosiła odpowiednio: 0,50 zł, 0,80 zł oraz 0,85 zł. Poza ww. opłatami agendy pobierały od zrzeszonych taksówkarzy dodatkowe opłaty m.in. za oznakowanie pojazdów i cenniki usług przewozowych. Członkowie Radio City Taxi uiszczali na rzecz swojej agendy dodatkowo tzw. opłaty żużlowe – przeznaczone na wynagrodzenie za świadczone usługi reklamowe, wykonywane przez taksówkarzy tej korporacji jeżdżących podczas meczy żużlowych swoimi taksówkami oznakowanymi emblematami tej agendy, co stanowiło jej reklamę. Bazy dyspozytorskie agend realizując usługi radio taxi (przekazywanie zleceń), korzystały z wydanego na rzecz

ZTP zezwolenia telekomunikacyjnego na działalność w dziedzinie radiokomunikacji (Zrzeszenie miało przyznane pasmo częstotliwości radiowej. Zasady funkcjonowania Radia City Taxi, w tym uiszczanie opłat impulsowych, obok składek z tytułu przynależności do tej korporacji, jak i do Zrzeszenia, zostały potwierdzone w trybie czynności sprawdzających. Z zeznań Prezesa Zarządu ZTP wynikało dodatkowo, że w korporacji Radio City Taxi taksówkarze w niej zrzeszeni realizowali zarówno kursy w ramach odrębnych, wcześniej zawartych przez Zrzeszenie, umów z podmiotami gospodarczymi, jak i bieżące kursy zlecane przez osoby prywatne. W każdym z tych przypadków inaczej przebiegało rozliczenie usługi przewozu. Zrzeszenie dokonywało rozliczenia finansowego z podmiotem będącym stroną umowy. Prezes Zarządu potwierdził posiadanie przez Zrzeszenie pasma radiowego, z którego korzystały wszystkie agendy i zwracały koszty z tego tytułu. Faktura za użytkowanie pasma była wystawiana na rzecz Zrzeszenia. W 2009 r. ZTP nie wystawiało żadnych faktur, rachunków, innych dowodów „przenoszących” ww. koszty na poszczególne agendy. Wystawiane były jedynie dowody „KP” potwierdzające przyjęcie od nich gotówki zarówno z powyższego tytułu, jak też z tytułu kosztów utrzymania użytkowanych przez poszczególne agendy telefonów (umowę z firmą telekomunikacyjną miało podpisane Zrzeszenie). W 2009 r. agendy prowadziły swoją działalność w zakresie reklamy i przewozu osób na podstawie umów podpisanych przez nie lub Zrzeszenie. W kontrolowanym roku zatrudniano księgową oraz 10 dyspozytorek. Umowy były zawarte z ZTP, ale dyspozytorki faktycznie wykonywały zadania na rzecz poszczególnych agend, ich wynagrodzenie było finansowane z comiesięcznych opłat członków tych korporacji, na rzecz których pracowały. Mechanizm ustalania comiesięcznej składki związanej z przynależnością do agendy był taki, że wszystkie środki zebrane jako część ruchoma i część stała tej składki miały służyć pokryciu bieżących kosztów funkcjonowania agendy: kosztów zakupu materiałów biurowych, czynszów za biuro, opłat za telefony, za pasmo, za energię elektryczną, wynagrodzeń, składek ZUS, podatki. Według organów ustalenia postępowania kontrolnego potwierdzają, że Zrzeszenie Transportu Prywatnego w 2009 r. jako podatnik świadczyło we własnym imieniu i na własny rachunek, w sposób zorganizowany i ciągły (powtarzalny) oraz odpłatny usługi przewozowe, reklamowe i najmu na rzecz innych podmiotów gospodarczych niż jego członkowie. Istniał formalnoprawny związek między usługodawcą, tj. mającym osobowość prawną Zrzeszeniem, występującym jako strona umów odpłatnego świadczenia usług przewozowych, reklamowych i najmu,

a usługobiorcami niebędącymi jego członkami. O prowadzeniu działalności gospodarczej w powyższym zakresie świadczą również takie okoliczności, jak: zarejestrowanie w KRS, zawarcie umów z tzw. podmiotami zewnętrznymi, wystawienie faktur sprzedaży za usługi przewozu, reklamowe i najmu, zezwolenie telekomunikacyjne na działalność w dziedzinie radiokomunikacji, wystawienie przez Państwową Agencję Radiokomunikacyjną faktur za korzystanie z pasma częstotliwości radiowej, podpisanie umów o pracę z księgową oraz dyspozytorkami obsługującymi centralę radiowo-telefoniczną, dokonywanie rozliczeń podatkowych oraz składek ZUS. Organ zwrócił uwagę, że to ZTP, a nie poszczególni taksówkarze – jego członkowie, decydowało z kim zostaną zawarte umowy i porozumienia na świadczenie usług, jakie będą warunki i zakres usług. Decydowało również o sposobie realizacji zawartych umów i porozumień, ponosiło odpowiedzialność za ich wykonanie, dokonywało także rozliczeń należności. W konsekwencji przyjęto, że świadczone przez ZTP w 2009 r. usługi przewozowe, reklamowe i najmu na rzecz innych podmiotów niż członkowie Zrzeszenia, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ustawy o VAT, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według zasad obowiązujących dla danego świadczenia. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej wyłącznie wpłaty wpisowego i opłacanie przez członków ZTP składek członkowskich stanowiło czynności, do których nie mają zastosowania przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Wyżej wymienione składki i wpisowe, w łącznej kwocie 46.317 zł, stanowią zdarzenia neutralne dla VAT. Zrzeszenie pobierało od członków – taksówkarzy, poprzez agendy (korporacje), zorganizowane w jego ramach, następujące opłaty: impulsowe, stałe, dodatkowe i pozostałe, związane z prowadzeniem przez te agendy działalności w zakresie obsługi centrali wzywania radio taxi. Posiadało zorganizowaną sieć radiową, poprzez którą drogą radiową były wydawane zlecenia kierowcom – członkom ZTP. Organ stwierdził, że w przypadku, gdy opłaty stanowią odpłatność za świadczenie usług przez ZTP na rzecz jego członków podlegają one w tej części opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Związek pomiędzy otrzymaną odpłatnością a świadczeniami na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje za to świadczenie. Świadczona przez Zrzeszenie usługa w zakresie przyjmowania od klientów telefonicznych zleceń przewozu i przekazywania ich drogą radiową poszczególnym członkom, świadczącym usługi przewozu, była wykonywana odpłatnie. Opłata impulsowa ma charakter zapłaty za tę usługę, ponieważ istnieje bezpośredni związek

między tą opłatą a otrzymanym świadczeniem, w postaci przekazania zlecenia przewozu, przynoszącym bezpośrednio korzyści otrzymującemu je. Opłata stała ma taki sam charakter; członkowie poszczególnych agend uiszczali ją co miesiąc m.in. na pokrycie wydatków związanych z obsługą centrali radio taxi. Podobnie opłata dodatkowa stanowiąca płatność za oznakowanie pojazdów, cenniki usług przewozowych, przeznaczona też m.in. na wypłatę tzw. opłaty zużłowej, stanowiącej wynagrodzenie za świadczenie usługi reklamowej dla taksówkarzy – członków Zrzeszenia, którzy w czasie meczów zużłowych jeździli swoimi taksówkami, oznakowanymi emblematami agendy, reklamując ją w ten sposób. W zamian za wniesienie ww. opłaty członkowie agendy ZTP otrzymywali określone świadczenie; istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy dokonanymi opłatami a otrzymanymi w zamian świadczeniami. W skardze został wyeksponowany zarzut naruszenia przepisów art. 15 ust.1, art. 5 ust. 1, art. 19 ust.1, art. 113 ust.1 ustawy o VAT, przez przyjęcie, że strona skarżąca prowadziła działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT. Istota sporu sprowadzała się do rozstrzygnięcia, czy skarżące Zrzeszenie prowadziło w roku 2009 działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, czy też była to jedynie działalność statutowa niepodlegająca takiemu opodatkowaniu. Strona skarżąca utrzymywała, że zorganizowanie w ramach poszczególnych jej agend systemu radio taxi, polegającego na przyjmowaniu i przekazywaniu drogą radiową poszczególnym taksówkarzom zleceń przewozowych, jak też inne usługi związane z funkcjonowaniem tego systemu, to działalność statutowa, a nie działalność gospodarcza. ZTP podkreślało, że usługi taksówkowe przewozu, jak też usługi reklamowe były realizowane przez taksówkarzy jako podmioty prowadzące własną działalność gospodarczą. Byli oni członkami skarżącego Zrzeszenia, które realizując przyjęte cele statutowe m.in. zawierało umowy, które były faktycznie umowami zawieranymi przez taksówkarzy, a ZTP w ramach swojej działalności statutowej jedynie ich reprezentowało i pośredniczyło w przepływie należnego im wynagrodzenia i dokumentowaniu tego przepływu. Pobierane w ramach działalności agend (korporacji) opłaty: impulsowa, stała oraz dodatkowa, stanowiły składki członków na działalność statutową. Z tych składek były pokrywane wszystkie koszty związane z działalnością statutową, zatem nieuprawnione było przyjęcie przez organy podatkowe, że ZTP prowadziło działalność gospodarczą, podlegającą opodatkowaniu VAT. Sąd przyznał rację organom, które uznały, że składka taksówkarzy – członków skarżącego Zrzeszenia, uiszczana przez nich ze względu na przynależność

do określonej agendy (korporacji) jako opłata impulsowa, opłata stała oraz opłata dodatkowa ma charakter zapłaty za usługę. Słusznie zostało wyeksponowane, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywaną opłatą a otrzymanym świadczeniem w postaci przekazania zleceń przewozu. Poza sporem jest także, że wyżej wymienione składki są przeznaczane na pokrycie kosztów realizacji tych usług. Zapłata składki, podzielonej na część stałą i ruchomą oraz mającej postać trzech wyżej wymienionych opłat, a związanej z przynależnością do agendy, funkcjonującej w ramach Zrzeszenia, przynosi jego członkom bezpośrednie korzyści w postaci otrzymywania zleceń na przewozy. Taksówkarze opłacając powyższe składki otrzymują konkretne świadczenie. W tej sytuacji prawidłowo zostało przyjęte, w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ustawy o VAT, że sporne opłaty są odpłatnością za usługi świadczone przez Zrzeszenie na rzecz jego członków. Prawidłowa była ocena charakteru składek uiszczanych przez członków skarżącego oraz przyjęcie, że tylko tzw. wpisowe (100 zł) oraz miesięczna składka członkowska (20 zł) jako składki służące utrzymaniu ZTP, były przeznaczone na realizację celów statutowych i nie istniał w tym przypadku żaden bezpośredni związek pomiędzy ich wniesieniem a konkretnymi świadczeniami przynoszącymi korzyść członkom Zrzeszenia. Ustalona kwota tych składek za 2009 r., wynosząca 46.317 zł, zasadnie została pominięta przy określeniu podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Sąd za prawidłowe uznał uwzględnienie do opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności w zakresie usług przewozowych, reklamowych i najmu, świadczonych na podstawie zawartych przez Zrzeszenie w 2009 r. umów z tzw. kontrahentami zewnętrznymi (niebędącymi członkami ZTP). Bez znaczenia był fakt, że świadczenie usług (przewóz taksówką, reklama) odbywało się w ten sposób, że faktycznymi ich wykonawcami byli taksówkarze - członkowie Zrzeszenia. Prawidłowe było przyjęcie, że usługi te ZTP świadczyło we własnym imieniu i na własny rachunek, zorganizowało je, ponosiło odpowiedzialność za ich wykonanie, wystawiało rachunki, na jego rzecz następowała też odpłatność. Sąd wskazał, że rozważając kwestię opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności Zrzeszenia Transportu Prywatnego, które działa na podstawie ustawy o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców, należy również mieć na względzie przepisy art. 132 ust. 1 lit. I dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z nimi państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: świadczenie usług, a także dostawę towarów ściśle z nimi związanych, w zakresie zbiorowego interesu swoich

członków w zamian za składkę ustaloną zgodnie ze statutem, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mające cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej, filantropijnej lub obywatelskiej pod warunkiem, że to zwolnienie podatkowe nie spowoduje zakłóceń konkurencji. Z powyższego wynika, że zwolnienie zależy od spełnienia łącznie dwóch warunków, a mianowicie: dotyczy ono organizacji o określonym charakterze i rodzaju, tj. organizacji niedochodowych realizujących cele polityczne, związkowe, religijne, patriotyczne, filozoficzne, dobroczynne, obywatelskie; po drugie zaś zwolnienie jest udzielane wówczas, gdy nie powoduje to zakłócenia konkurencji. Odwołać się należy także do genezy komentowanego przepisu. Jedną z bezpośrednich przyczyn jego ustanowienia były uwagi Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, wskazujące na konieczność wyłączenia z opodatkowania świadczonych przez związki zawodowe na rzecz swoich członków takich usług, jak: doradcze, prawne, socjalne. W statucie skarżącego Zrzeszenia zostało przyjęte (§ 1 ust.1), że jest ono dobrowolną i samorządną organizacją społeczno – zawodową przedsiębiorców świadczących usługi transportowe. W § 8 statutu określono, że celem działalności jest w szczególności utrwalanie więzi środowiskowych, postaw zgodnych z zasadami etyki i godności zawodu, a także prowadzenie przez członków działalności kulturalnej, oświatowej i socjalnej, zakładanie i prowadzenie kas oraz funduszy zapomogowo-pożyczkowych, reprezentowanie interesów członków wobec organów administracji państwowej. Skarżącemu Zrzeszeniu można zatem przypisać status organizacji związkowej. Wykonywana przez nie działalność w zakresie przyjmowania i przekazywania drogą radiową zleceń przewozu, mimo że usługi te świadczone są na rzecz członków i formalnie w zamian za składki - nie jest działalnością statutową. Z perspektywy obowiązującego w 2009 r. zwolnienia wyłącznie usług statutowych, działalność skarżącego Zrzeszenia prowadzona w ramach zorganizowanego przez nie systemu radio taxi również nie może być postrzegana jako niepodlegająca opodatkowaniu. Sąd podzielił pogląd wyrażony w zaskarżonej decyzji, że czynności wykonywane przez ZTP w postaci usług w zakresie przyjmowania od klientów telefonicznych zleceń przewozowych i przekazywania ich drogą radiową poszczególnym taksówkarzom, jak też innych usług związanych z obsługą i funkcjonowaniem w systemie radio taxi oraz usług reklamowych czy też najmu mają cechy działalności gospodarczej według definicji z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Przepis ten określa, że działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne lub

rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Powyższej oceny charakteru działalności prowadzonej przez ZTP, przede wszystkim w systemie radio taxi, w niczym nie zmienia fakt wykonywania wyżej wymienionych czynności w ramach funkcjonowania organizacji społeczno - zawodowej, jaką jest Zrzeszenie, ani też uznania ich za środek służący realizacji określonych ogólnie a zarazem przykładowo celów statutowych. Działania czysto gospodarcze należy odróżnić bowiem od świadczonych na rzecz członków danej zbiorowości i we wspólnym interesie, np. usług doradczych, prawnych, socjalnych, zapewniających realizację wyłącznie celów statutowych.

2. Podatek dochodowy od osób fizycznych.

W sprawie I SA/Go 6/15 została uwzględniona skarga na decyzję w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ nienależycie zostały wyjaśnione okoliczności, na podstawie których przyjęto, że skarżący w 2008 r. wykonywał, w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.), czynności polegające na sprzedaży katalizatorów samochodowych. W uzasadnieniu decyzji organ kontroli skarbowej przyjął do rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r., że w okresie tym skarżący uzyskał z tytułu sprzedaży katalizatorów samochodowych przychód wynoszący 204.962,30 zł. Ustalenie powyższe organ dokonał po ocenie zgromadzonego materiału dowodowego w postaci umów kupna katalizatorów i formularzy przyjęcia odpadów, dowodów kasowych KW, zeznań i wyjaśnień złożonych przez podatnika oraz przez K.G. - właściciela firmy recyklingowej, zeznań B.M. i byłych pracowników ww. firmy oraz protokołów konfrontacji.

Skarga została wywiedziona na podstawie zarzutów naruszenia przepisów art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej, mającego istotny wpływ na wynik sprawy, a

polegającego na selektywnym potraktowaniu materiału dowodowego i odmówieniu wiarygodności zeznaniom B. M. oraz skarżącego, złożonym na okoliczność podpisów skarżącego na dokumentach potwierdzających sprzedaż katalizatorów. Według strony skarżącej prawidłowa ocena tych dowodów, w kontekście znanej organowi z urzędu okoliczności, że dokumenty sprzedaży katalizatorów firmie recyklingowej K.G. były w istotnym zakresie fałszowane, co ustalono w śledztwie prowadzonym przez Prokuraturę Rejonową, powinna prowadzić do wniosku, że skarżący nie był ani właścicielem, ani dysponentem sprzedawanych katalizatorów. Jego rola sprowadzała się wyłącznie do złożenia podpisów na dokumentach. Tym samym skarżący nie uzyskał żadnego dochodu z tytułu sprzedaży katalizatorów i nie jest możliwe nałożenie na niego obowiązku z tytułu zobowiązania podatkowego wynikającego formalnie z podpisanych przez niego umów. Podkreślono, że skarżący nie rozporządzał rzeczowo przedmiotem umowy, nie był jego dysponentem, nie czerpał żadnych zysków ze sprzedaży, poza pieniędzmi w kwocie 1.000 zł otrzymanymi za złożenie podpisów. Zarzut dotyczył m.in. nieustalenia, czy skarżący podpisywał się na umowach dotyczących towaru przywiezionego przez B.M. , czy też K.G. – właściciel firmy recyklingowej wykorzystał jego obecność, aby zalegalizować swój towar niewiadomego pochodzenia. Podniesiono też, że skarżący nie dysponuje dokumentami potwierdzającymi nabycie katalizatorów, bo one nie istnieją i nie istniały, podobnie jak nie miały nigdy miejsca transakcje nabycia przez niego jakichkolwiek katalizatorów od innych osób czy podmiotów. Uwzględniając skargę Sąd stwierdził, że prowadzone, i to kilkakrotnie, postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia skarżącemu zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. należy uznać za niedostateczne i niewystarczające dla rozstrzygnięcia zasadniczych w sprawie kwestii. Na podstawie tak przeprowadzonego postępowania nieuprawnione było przede wszystkim przyjęcie, że skarżący w 2008 r. prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą, w ramach której uzyskał podlegający opodatkowaniu przychód z tytułu sprzedaży katalizatorów samochodowych w wysokości 204.962,30 zł; w związku z czym został określony podatek dochodowy w kwocie 77.454 zł. Sąd zwrócił uwagę, że rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej opierać się musi na prawidłowo odczytanym stanie faktycznym. W sytuacji braku jednoznacznych ustaleń faktycznych dochodzi do naruszenia zasady zaufania obywateli do organów podatkowych oraz przekonywania; tym bardziej gdy występujące w sprawie wątpliwości zostają rozstrzygnięte na niekorzyść podatnika. W myśl art. 191 Ordynacji podatkowej organ dokonuje swobodnej oceny dowodów,

niemniej istnieją granice tej swobody, stanowiące przeszkodę dla dokonania oceny będącej już samowolą organu. Swobodna ocena dowodów nie jest samowolą, gdy opiera się na materiale dowodowym zgromadzonym w toku postępowania, zebrany materiał dowodowy poddany jest wszechstronnej ocenie, która odnosi się do poszczególnych dowodów, z uwzględnieniem ich znaczenia dla sprawy, przy czym rozumowanie, w wyniku którego organ ustala istotne okoliczności faktyczne jest zgodne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego. Powyższych warunków nie spełniło postępowanie organu kontroli skarbowej, co organ odwoławczy zaakceptował, utrzymując w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Postępowanie kontrolne wobec skarżącego, wszczęte postanowieniem z dnia 12 kwietnia 2012 r., było kolejnym w sprawie sprzedaży katalizatorów samochodowych w 2008 r., których nabywcą była firma recyklingowa K.G. Wcześniej wszczęto takie postępowania wobec K.G. - właściciela firmy recyklingowej, jak też wobec B.M. jako dostawcy katalizatorów. Wszystkie trzy wymienione sprawy mają ze sobą związek. Jak ustalono, K.G. w ramach prowadzonej firmy był nabywcą katalizatorów, natomiast B.M., jak też skarżący byli w gronie tzw. największych dostawców, na co wskazywały dokumenty w postaci umów kupna wystawionych przez skupującą katalizatory firmę K.G. W tzw. dokumentacji źródłowej tej firmy, a którą składały się przejęte z postępowania dotyczącego K.G. umowy kupna-sprzedaży, formularze przyjęcia odpadów oraz dokumenty KW dotyczące zapłaty za towar, skarżący w 2008 roku wystąpił jako sprzedający w 266 transakcjach, których dokonano w lipcu oraz we wrześniu 2008 r. Wartość sprzedaży według tych umów wyniosła łącznie 250.982 zł. Na podstawie wyżej wymienionych dokumentów zostało przyjęte, że skarżący w 2008 r. dokonał sprzedaży katalizatorów będących jego własnością firmie recyklingowej K.G., prowadząc w tym roku niezarejestrowaną działalność gospodarczą, w ramach której dokonywał w sposób ciągły i zorganizowany sprzedaży katalizatorów, a sprzedaż ta nie miała charakteru okazjonalnego czy przypadkowego. Organy przyjęły takie ustalenia, mimo że od początku i konsekwentnie skarżący kwestionował przypisane mu uczestnictwo w transakcjach z firmą K.G. Przedstawił zupełnie odmienne okoliczności dotyczące swoich związków z tą firmą. Wyjaśniał, co potwierdził również B.M. w swoich zeznaniach, że przyjeżdżał przy okazji ze swoim kolegą B.M., który w tym czasie handlował katalizatorami samochodowymi z firmą K.G. Niekiedy pomagał w rozładunku katalizatorów dostarczonych przez B.M. Otrzymał wówczas propozycję ze strony K.G., żeby podpisać kilkanaście umów. Przystał na to, w zamian zaś otrzymał kwotę 1.000 zł. Jak twierdził skarżący, nie

przywiązywał do tego zbytnej wagi, znaczenie miało jedynie otrzymanie pieniędzy za wyżej wymienioną „przysługę”. Zdaniem Sądu wersja skarżącego nie jest nieprawdopodobna ani nielogiczna. Ponadto organy w ogóle nie uwzględniły istotnych okoliczności związanych z osobą i sytuacją skarżącego w 2008 roku. Poza sporem jest bowiem, że w okresie, w którym skarżący miał prowadzić swoją niezarejestrowaną działalność gospodarczą i sprzedawać firmie recyklingowej katalizatory samochodowe, był zatrudniony jako operator wózka widłowego w systemie trzymianowym w zakładzie pracy mającym siedzibę w odległości kilkudziesięciu kilometrów, tam też mieszkał, nie miał samochodu, nie miał prawa jazdy a nadto, jak zeznał K.G. jako świadek, skarżący „nie miał wiedzy o katalizatorach”. Zostało stwierdzone, że każdorazowo, gdy skarżący był w firmie K.G., to przyjeżdżał z B.M., a ten był dostawcą katalizatorów, bo taką prowadził działalność. We wskazaniach Sąd podniósł, że należytego wyjaśnienia wymaga to, jaka w rzeczywistości rola przypadła skarżącemu w kontaktach z K.G., jaki związek i porozumienie miał ze skarżącym B.M., czy nie było to działanie służące ewentualnie uwiarygodnieniu w firmie K.G. transakcji, których przedmiotem były katalizatory niewiadomego pochodzenia. Niewątpliwie wystąpiły powiązania wyżej wymienionych osób na tle obrotu katalizatorami samochodowymi w 2008 r., jednak należy je rzetelnie wyjaśnić, ustalając stan faktyczny odpowiednio do okoliczności, zgodnie z regułami prowadzenia postępowania dowodowego oraz z poszanowaniem zasady nietłumaczenia niedających się wyjaśnić wątpliwości na niekorzyść strony.

W sprawie I SA/Go 111/15 dotyczącej określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w toku prowadzonego postępowania organ podatkowy przesłuchał w charakterze świadków 4 rolników, przejął do akt postępowania dokumenty zgromadzone w postępowaniu kontrolnym. Odmówił skarżącej przeprowadzenia dowodów polegających na przesłuchaniu szeregu świadków wskazanych w jej wnioskach. Organ drugiej instancji uchylił decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia temu organowi wskazując, że organy podatkowe są zobowiązane do gromadzenia dowodów w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycznego sprawy. Uznał, że przesłuchani dotychczas świadkowie nie są na tyle reprezentatywną grupą, aby było możliwe stwierdzenie, że wniosek strony o przesłuchanie świadków dotyczy okoliczności nie mających znaczenia dla sprawy, bądź okoliczności stwierdzonych innym dowodem. Ponownie rozpatrując sprawę organ podatkowy przesłuchał w charakterze świadków kolejnych 7 rolników, a następnie postanowieniem włączył do akt

sprawy, zgromadzone w postępowaniu kontrolnym, kserokopie protokołów przesłuchań dalszych 5 świadków. Zaznaczył, że doboru świadków celem ich przesłuchania dokonał drogą losową spośród mieszkańców województwa lubuskiego i zachodniopomorskiego wskazanych we wnioskach skarżącej. Uznał przy tym, że przedłożone oświadczenia nie stanowią dowodu zakupu określonej w dowodzie wewnętrznym ilości żywca, za wykazaną kwotę, a przeprowadzenie dowodu z przesłuchania 245 świadków nie sprawi, że dowody wewnętrzne, na których widnieją nazwiska ponad 350 osób staną się dowodem poniesienia wydatków. Stwierdził, że w przypadku nieujawnienia przez zbywcę produktów rolnych danych niezbędnych do wystawienia faktury VAT RR, zakup tychże produktów nie może zostać udokumentowany przez ich nabywcę dowodem zastępczym. Spółka mogła zatem ujmować w księgach rachunkowych zakup bydła od rolników ryczałtowych jedynie na podstawie faktury VAT RR, bądź w przypadku nabywania towarów od podatników nie korzystających ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie oryginału faktury VAT zakupu. Tak udokumentowany wydatek mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. WSA rozpoznając sprawę uznał, że twierdzenie organów podatkowych nie jest uprawnione. Okoliczność dostawy żywca do Spółki, może zostać wykazana nie tylko prawidłowo sporządzonymi dokumentami księgowymi. Do wykazania tych okoliczności i danych zmierzały złożone przez skarżącą wnioski dowodowe. Rolnicy, których oświadczenia przedłożyła w toku postępowania, mieli zostać przesłuchani na okoliczność zawieranych ze Spółką transakcji, w tym również ceny, ilości sprzedanych zwierząt, zapłaty. Skoro ciężar dowodu wykazującego poniesienie wydatków obciąża skarżącą, względy racjonalności i ekonomiki postępowania nie mogą uzasadniać odmowy przesłuchania zgłoszonych we wniosku świadków. Po rozpoznaniu skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji uznając m.in. za bezpodstawne przyjęcie, że odmowa przesłuchania 222 świadków na okoliczność dokonania dostawy określonej ilości żywca oraz kwoty i terminu otrzymanej zapłaty za towar narusza art. 120, art. 121, art. 122, art. 188 i art. 191 Ordynacji podatkowej. Rozpoznając ponownie sprawę WSA uznał zgodnie ze wskazaniami Naczelnego Sądu Administracyjnego, że obowiązek prawidłowego udokumentowania spoczywa na podatniku, to on bowiem dokonuje określonych wydatków i zaliczając je do kosztów uzyskania przychodu pomniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Powinien wykazać nie tylko, że koszt został poniesiony, ale również, że został poniesiony w celu uzyskania przychodów. Dowody

wewnętrzne wystawiane przez Spółkę nie odpowiadały tym kryteriom, nie mogą one zatem stanowić dowodu pozwalającego na ustalenie faktycznego poniesienia wydatków w nich ujętych i w konsekwencji zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodu. Natomiast pisemne oświadczenia dostawców, uzupełnione ich zeznaniami w charakterze świadków, nie mogą być dowodem na rzeczywiste poniesienie wydatków. Jedyne dowodu poniesienia kosztu w określonej wysokości nie mogą stanowić pisemne oświadczenia lub zeznania kontrahentów. Stwarzałoby to sytuację, w której podmioty prowadzące działalność gospodarczą, wbrew przepisom nie prowadziłyby wymaganej dokumentacji, natomiast przychód jak i koszty w toku postępowania podatkowego byłyby ustalane wyłącznie na podstawie zeznań i oświadczeń.

W sprawie I SA/Go 116/15 w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości kwestię sporną stanowiła wysokość kosztów uzyskania przychodu, tj. poniesionych wydatków, o których mowa w art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (według stanu prawnego na 31 grudnia 2008 r.), co dotyczyło wkładu mieszkaniowego. Skarżący nie kwestionował ustaleń co do samego powstania zobowiązania podatkowego, braku podstaw do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej, wysokości przychodu z tytułu sprzedaży nieruchomości w dniu 16 czerwca 2008 r. oraz wysokości kosztów uzyskania przychodu z tytułu nominalnej wartości umorzonego kredytu bankowego oraz kosztów aktu notarialnego. Zakwestionował natomiast zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu z tytułu wkładu mieszkaniowego kwoty 20.326,27 zł, stanowiącej wartość bilansową tego wkładu. Według skarżącego powinna to być, stosownie do art. 11 ust. 2¹ i art. 2 ust. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, wartość rynkowa w rozumieniu przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. Sąd oddalił skargę uznając, że zaskarżone decyzja odpowiada prawu. Wskazał, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) przewiduje opodatkowanie w przypadku zbycia nieruchomości (lokalu mieszkalnego), przy czym zasadnicze znaczenie mają takie okoliczności, jak moment oraz forma prawna nabycia. Wynika to z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f., w myśl którego jednym ze źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest odpłatne zbycie m.in. nieruchomości (np. odrębnej własności lokalu), jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. W ocenie Sądu ustalenia organów podatkowych odnośnie powyższych przesłanek były prawidłowe. Zostały ustalone

wszystkie okoliczności, determinujące zastosowanie odpowiedniej wersji przepisów prawa, jak też pozwalające określić przychód oraz koszty związane z jego uzyskaniem. Ustalono okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, w szczególności dotyczące zarówno momentu nabycia i zbycia przez skarżącego i jego żonę lokalu mieszkalnego a także tego, jakie udokumentowane koszty w związku z nabyciem tego lokalu zostały przez nich poniesione. Lokal został nabyty 18 grudnia 2007 r. z przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu w prawo odrębnej własności tego lokalu. Jego sprzedaż nastąpiła w dniu 16 czerwca 2008 r. Podstawę opodatkowania w przypadku przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. (zbycie nieruchomości), stanowi różnica pomiędzy tym przychodem, określonym zgodnie z art. 19 ust. 1 cyt. ustawy (jako wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d tej ustawy. Wymieniony przepis określa, że koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych poczynione w czasie ich posiadania. Kosztem uzyskania przychodem w tym przypadku są wyłącznie udokumentowane koszty nabycia. Wyrażenie to nie może być rozumiane inaczej, jak tylko w ten sposób, że koszty udokumentowane to takie, których poniesienie stwierdzone jest stosownym dokumentem. Koszty nie mogą wynikać z innych dowodów, nie mogą też być szacowane, czy określane w inny sposób. Organ podatkowy ustalając koszty nabycia przedmiotowego lokalu, wystąpił do spółdzielni mieszkaniowej o przekazanie informacji o wysokości wkładu lokatorskiego wpłaconego przez skarżącego oraz jego żonę przed nabyciem przez nich własności przedmiotowego lokalu (w drodze przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu). Organ nawiązał w tym wystąpieniu do zapisu § 1 aktu notarialnego z dnia 18 grudnia 2007 r., zawierającego stwierdzenie, że nabywcy spłacili spółdzielni wszystkie należności, od uiszczenia których zależy prawo do przeniesienia własności. Z uzyskanej informacji wynikało, że po dokonanej aktualizacji wkładów na dzień 1 stycznia 1996 r. wniesiony wkład i spłacony kredyt wynosiły 20.326,27 zł a umorzenie kredytu 6.057,78 zł (wartość lokalu 26.384,05 zł). Zdaniem Sądu w zaskarżonej decyzji słusznie przyjęto, odwołując się do treści art. 12 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, określającego warunki, których spełnienie jest wymagane, żeby przekształcić spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego w prawo odrębnej

własności lokalu, że wymienione w tym przepisie wpłaty tytułem wkładu mieszkaniowego oraz spłaty kredytu są bezpośrednio związane z nabyciem lokalu mieszkalnego. Stanowią koszty nabycia, o których mowa w art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. Wielkość ich została podana przez spółdzielnię mieszkaniową zgodnie z tym, jak były ujęte w jej dokumentacji. Po dokonanej aktualizacji wkładów na dzień 1 stycznia 1996 r. wysokość wkładu wniesionego przez członka oraz spłaconego kredytu wynosiła 20.326,27 zł. Podana wielkość stanowi więc udokumentowany koszt nabycia przez skarżącego i jego żonę przedmiotowego lokalu mieszkalnego. Waloryzacji (przeszacowań) wkładu mieszkaniowego nie dokonywano po 1996 r., w tym również na moment przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu w prawo własności w grudniu 2007 r. Brak podstaw prawnych, by organ, ustalając koszty uzyskania przychodu, mógł zwaloryzować wkład mieszkaniowy oraz wysokość spłaconego kredytu na moment ustanowienia odrębnej własności lokalu (nabycia) i w przeliczonej wysokości uwzględnić je jako koszty nabycia. Dane przekazane przez spółdzielnię mieszkaniową prawidłowo zostały przyjęte jako udokumentowane koszty nabycia. Do organów nie należała ocena wartości wkładu mieszkaniowego, ich zadaniem było natomiast ustalenie udokumentowanych kosztów nabycia lokalu, na które w tym przypadku składały się przede wszystkim wpłaty tytułem wkładu mieszkaniowego. Organ słusznie zwrócił uwagę, że sam podatnik nie wykazał, aby poniósł koszty nabycia przedmiotowego lokalu w innej wysokości, w szczególności aby dokonał na poczet wkładu mieszkaniowego większych wpłat niż wkład pierwotnie wniesiony albo by spłacił w innej wysokości zaciągnięty przez spółdzielnię kredyt. W podniesionej przez skarżącego kwestii przyjęcia jako koszt uzyskania przychodu wkładu mieszkaniowego zwaloryzowanego według wartości rynkowej lokalu Sąd wyraził pogląd, że nie ma podstaw, by nawet w drodze analogii, zastosować art. 11 ust. 2¹ ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. Przepis ten dotyczy wygaśnięcia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego. Z taką to sytuacją nie mamy do czynienia przy nabyciu lokalu mieszkalnego przez przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w odrębną własność tego lokalu. Brak zatem podstaw, by wartość wkładu mieszkaniowego, stanowiącą element kosztów nabycia lokalu mieszkalnego, w sprawie takiej, jak rozpoznawana, można było ustalać według wartości rynkowej lokalu. Sprawa I SA/Go 216/15 dotyczyła zakresu zwolnienia ustanowionego w art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od

osób fizycznych (u.p.d.o.f.), w szczególności problemu opodatkowania diet wypłaconych członkom organów stanowiących Lubuskiej Izby Rolniczej (LIR).

W ramach przeprowadzonego postępowania kontrolnego w zakresie zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi, a także rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa i innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, za lata 2012 – 2013 stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2012 r. i 2013 r. Polegały one między innymi na zaniżeniu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych przez nienaliczenie podatku od diet wypłaconych członkom organów stanowiących LIR. Organ kontroli skarbowej orzekł o odpowiedzialności podatkowej płatnika - LIR i określił wysokość należności z tytułu niepobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i niepobranego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Organ odwoławczy powyższą decyzję utrzymał w mocy. Podzielił argumenty organu pierwszej instancji oraz wyjaśnił, że decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta jest wydawana obligatoryjnie. Jej przedmiotem jest określenie wysokości należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Wskazał, że izby rolnicze jako samorząd zawodowy, którego działalność regulowana jest ustawą, stanowią formę działalności społecznej jej członków. Bezsporne jest również posiadanie przez nie osobowości prawnej. Stwierdził, że zwolnienie o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. ma zastosowanie tylko i wyłącznie do przychodów ze źródła określonego w art. 13 pkt 5 tej ustawy. Przychody otrzymywane przez osoby wchodzące w skład organów, o których mowa w art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f. nie mogą być zakwalifikowane do przychodów otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, w związku z tym nie mieszczą się w zakresie zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 17 cyt. ustawy. Zwolnienie dotyczy wyłącznie niektórych przychodów określonych w art. 13 pkt 5 u.p.d.o.f. i nie obejmuje przychodów określonych w jej art. 13 pkt 7. Brak podstaw do odstąpienia od wykładni językowej; tym bardziej, że wszelkie zwolnienia i ulgi jako stanowiące odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane ściśle. Do należności otrzymywanych przez członków Walnego Zgromadzenia LIR oraz członków Zarządu i Komisji Rewizyjnej z

tytułu pełnienia funkcji w tych organach nie znajduje zastosowania zwolnienie przedmiotowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f.

W skardze argumentowano, że wyżej wymienione należności, zgodnie z treścią art. 21 ust.1 pkt 17 u.p.d.o.f. w zw. z art 12 ust.1 pkt 10 i art. 21a ustawy o izbach rolniczych, podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych. Zapisy ustawowe wyraźnie wskazują, że intencją ustawodawcy było, aby należności przysługujące osobom wchodzącym w skład ww. organów izb rolniczych, mieściły się w definicji diet i kwot stanowiących zwrot kosztów, a w ślad za tym, aby były tożsame z pojęciem ustawowym, zawartym w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. Działalność społeczna może być i jest wykonywana w organizacjach samorządu zawodowego, do którego przynależność jest obowiązkiem. Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o izbach rolniczych samorząd rolniczy ma działać na rzecz rozwiązywania problemów rolnictwa i reprezentować interesy zrzeszonych w nim podmiotów. Zdaniem strony skarżącej zwolnieniu z art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. podlegają nie tylko diety oraz koszty stanowiące zwrot kosztów otrzymywanych przez osoby, o których mowa w art. 13 pkt 5, ale i pkt 7 tej ustawy. Istotnego znaczenia nie ma przy tym, że w pkt 5 jest mowa tylko o osobach wykonujących czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, a w pkt 7 nie. To art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. wprowadza ograniczenie przedmiotowe zwolnienia diet i zwrotu kosztów tylko do osób wykonujących czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich. Przyjęcie innych wyników wykładni językowej i systemowej prowadziłoby do ustalenia zawężonego zakresu sytuacji, do których zastosowanie miałyby norma z art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. oraz w konsekwencji do poszerzenia obszaru opodatkowania, co byłoby sprzeczne z dyrektywami wynikającymi z art. 217 Konstytucji RP.

WSA oddalając skargę podzielił stanowisko prezentowane przez organy podatkowe. Sporna kwestia była wielokrotnie przedmiotem analizy orzecznictwa sądów administracyjnych zarówno pierwszej jak i drugiej instancji. Na tle wykładni art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. ukształtowały się dwie linie orzecznicze. Jedna, opowiadająca się za tym, że omawianym zwolnieniem objęte są diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów otrzymywanych przez członków organów izb rolniczych. Druga, uwzględniająca ścisłą wykładnię tego przepisu, przeciwstawiająca się objęciu tym zwolnieniem przychodów uzyskiwanych przez osoby wchodzące w skład organów stanowiących stowarzyszeń lub izb (tu rolniczych).

Drugie z wymienionych stanowisk podzielił skład orzekający w sprawie. Przychody z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 5 u.p.d.o.f., to przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, ale z wyłączeniem przychodów, o których mowa w pkt 7 tego artykułu. Punkt 7 stanowi, że za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych. Ustawodawca wyłączył z kategorii przychodów otrzymywanych w związku z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich przychody otrzymywane przez osoby należące do organów stanowiących osób prawnych. W ocenie składu orzekającego, z zastosowania w pkt 5 art. 13 u.p.d.o.f. formuły "z wyłączeniem" wynika, że przepis pkt 7 jest przepisem szczególnym w stosunku do przepisu pkt 5, ponieważ określa wyjątek. Przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. zwolnienie od podatku dochodowego obejmuje diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich – do wysokości nie przekraczającej miesięcznie kwoty 2.280 zł. Z unormowania tego wynika, że odnosi się ono wyłącznie do przychodów określonych w art. 13 pkt 5 u.p.d.o.f., ponieważ przychody określone w art. 13 pkt 7 tej ustawy z kategorii przychodów otrzymywanych w związku z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich zostały wyłączone. Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f. nie obejmuje jednak wszystkich przychodów należących do kategorii zdefiniowanej w jej art. 13 pkt 5, ale tylko takie, które są dietami lub kwotami stanowiącymi zwrot kosztów i nie przekraczają miesięcznie kwoty określonej w ustawie. Wykładnia zaprezentowana przez stronę skarżącą jest nieprawidłowa, albowiem pomija wnioski wypływające z relacji pomiędzy przepisami pkt 5 i pkt 7 art. 13 u.p.d.o.f. i wskutek tego wychodzi poza granicę językowego sensu przepisu. Wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 17 cyt. ustawy, którą zdaniem składu orzekającego należy uznać za prawidłową, upoważnia do twierdzenia, że przedmiotowe zwolnienie od podatku dochodowego, o jakim mowa w tym przepisie, dotyczy wyłącznie niektórych przychodów określonych w art. 13 pkt 5 u.p.d.o.f. i nie obejmuje przychodów określonych w art. 13 pkt 7 tej ustawy.

3. Podatek dochodowy od osób prawnych.

W sprawie I SA/Go 25/15 oddalono skargę. Sąd miał na uwadze treść przepisu art. 134 § 2 P.p.s.a. Rozstrzygnąć należało, czy w stanie faktycznym sprawy strata wynikająca z rozliczenia zawartych przez skarżącą Spółkę opcji walutowych mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Należało skupić się na warunkach, w jakich została podjęta ta decyzja skarżącej i czy była ona racjonalna, oczywiście w warunkach, kiedy była podejmowana, a nie po upływie kilku lat od jej podjęcia. Trzeba było ustalić czy zamiar Skarżącej był racjonalny czyli realny, a podjęte działania były przynajmniej działaniami starannego działania, co z kolei wiązało się z wykazaniem przez skarżącą, że w ówczesnym czasie miała wiedzę na temat związków pomiędzy przyczyną wydatku a jego następstwem. Taki sposób badania celowości wydatku wynika z analizy treści art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.). Sąd wskazał, że Spółka prowadziła działalność gospodarczą obarczoną ryzykiem kursowym, a tym samym do jej priorytetów należało ograniczenie tego ryzyka poprzez zawieranie umów ryzyko to ograniczających. Nie można zatem twierdzić, że wydatki ponoszone przez skarżącą na zakup instrumentów pochodnych, ograniczających to ryzyko, nie były wydatkami racjonalnymi, celowymi czy też nieuzasadnionymi. Niewątpliwie Spółka powinna takie transakcje zawierać i ryzyko takie ograniczać. Przemawiał za tym jej interes gospodarczy. Zdaniem Sądu co do zasady działania skarżącej wskazują na racjonalność w odniesieniu do zawieranych w 2008r. transakcji opcyjnych. Analiza dat wygaśnięcia poszczególnych opcji i zawierania kolejnych potwierdza podnoszony przez Spółkę fakt, że opcje nie były zawierane jednocześnie. W ocenie Sądu jednak nie wszystkie transakcje na finansowych instrumentach pochodnych, jakie zawarła skarżąca Spółka, miały charakter zabezpieczający źródło przychodów. Organ przyjął, że wszystkie transakcje zawarte przez skarżącą miały charakter spekulacyjny. Sąd nie podzielił tego poglądu uznając, że taki charakter można przypisać tylko części tych transakcji. Wskazał, że w początkowym okresie Spółka podchodziła ostrożnie do proponowanych przez bank instrumentów zabezpieczających. Ostrożności tej jednak zabrakło przy zawieraniu umów opcyjnych od lipca 2008 r. Zdaniem składu orzekającego od 9 lipca 2008 r. zawarte opcje nie spełniały warunku ich poniesienia w celu uzyskania bądź zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zawieranie przez skarżącą po tej dacie transakcji na pochodne instrumenty finansowe było działaniem nieracjonalnym.

Skarżąca zawierała kontrakty terminowe bez posiadania kontraktów handlowych z ważniejszymi odbiorcami. Mimo że przychody skarżącej w długim okresie były trudne do przewidzenia, to zawierała ona transakcje walutowe z odległym terminem realizacji aż do końca czerwca 2009 r. Terminy, na które zawierane były sporne transakcje nie były zależne od terminów płatności związanych z realizowanymi dostawami. Zawierane kontrakty na pochodne instrumenty finansowe nie były także związane z zakupem i sprzedażą instrumentów bazowych (walut obcych), lecz polegały na zapłacie różnicy pomiędzy ceną uzgodnioną w kontrakcie, a ceną obowiązującą na rynku w dniu wygaśnięcia umowy (tzw. opcje zerokosztowe, bez dostawy instrumentu bazowego, czyli waluty obcej). Decyzje o zawarciu danej transakcji walutowej podejmowano na podstawie ogłaszanych przez instytucje finansowe optymistycznych prognoz o dalszej aprecjacji złotego, nie sporządzano symulacji ryzyka dla Spółki w przypadku zmiany trendu EUR/PLN i GBP/PLN. Skarżąca nie posiadała dokumentacji zabezpieczeń, nie miała opracowanych zasad zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa, w tym ryzykiem walutowym, nie określiła ryzyka dopuszczalnego, wynikającego z prowadzonej działalności i zawieranych kontraktów, nie opracowała sposobu łagodzenia i kompensacji ryzyka. Zaczęła zawierać transakcje w okresie, kiedy były one dla niej korzystne i uzyskiwała z tego tytułu przychody, transakcje były zawierane na coraz wyższe kwoty przekraczające jej potrzeby. Transakcje na pochodnych instrumentach finansowych po 9 lipca 2008 r. były nieadekwatne do rzeczywistych potrzeb, a ich zawieranie nie było konieczne dla osiągnięcia lub zabezpieczenia przychodu. Zawarcie kontraktów w takiej wysokości, jak w analizowanym czasie, było niecelowe, bowiem nie było wyraźnego i dającego się obiektywnie zweryfikować związku między kontraktem terminowym zabezpieczającym płatność w walutach obcych a kontraktami na realizację zamówień. Sąd wskazał, że zawarcie kontraktów o charakterze spekulacyjnym nie może być uznane za związane z ogólną działalnością gospodarczą podatnika. Z samej definicji instrument spekulacyjny zostaje zawarty w celu osiągnięcia zysku z realizacji danego instrumentu. Oceny wymaga racjonalność działania przedsiębiorcy, który bez jakiegokolwiek przygotowania i odpowiedniego instrumentarium, a także bez jakiegokolwiek analizy dokonuje ryzykownych inwestycji finansowych. Uznanie danego wydatku za koszty uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. powinno być uzależnione przede wszystkim od jego przeznaczenia. Wydatki te nie są związane z zabezpieczeniem kontraktów, wobec tego nie mają związku z przychodami z tego przedsięwzięcia, a w konsekwencji nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu

na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Sąd zwrócił uwagę, że w niniejszej sprawie organy odrzuciły wszystkie tego typu transakcje. Takie stanowisko prowadzi do zakwestionowania prawa Spółki do zawierania takich transakcji, co w ocenie Sądu jest nieprawidłowe. Transakcji tych nie można oceniać tylko przez pryzmat wiedzy późniejszej, której nie miały osoby ich dokonujące, czyli kursu złotego i poniesionych z tego tytułu ogromnych strat. Strona skarżąca wskazała na tzw. „toksyczne opcje walutowe”. Podała, że banki podstępnie wykorzystywały w 2008 r. stosowane od wielu lat przez przedsiębiorców instrumenty zabezpieczające ryzyko zmian kursowych. Według skarżącej banki przeprowadziły zmasowaną i dobrze przemyślaną akcję spekulacyjną, która polegała na doprowadzeniu do rekordowo wysokiego kursu polskiej waluty, a następnie szybkiej jej deprecjacji. Powyższe wskazuje dodatkowo, że zawarte umowy nie stanowiły zabezpieczenia źródła przychodu, a „spekulację”. Skarżąca w początkowym okresie zachowała ostrożność przy zawieraniu tych opcji, nie ustrzegła się jednak przed wciągnięciem jej do zawarcia umów, realizacja których w konsekwencji spowodowała straty.

4. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem sprawy I SA/Go 26/15 była interpretacja w zakresie podatku od towarów i usług. Skarżąca Gmina wskazała, że przeprowadziła zadanie inwestycyjne obejmujące budowę boiska sportowego z szatnią, ogrodzeniem, trybunami oraz wewnętrzną komunikacją pieszą i kołową. W związku z realizacją inwestycji nabywała towary i usługi, udokumentowane fakturami VAT. Po oddaniu do użytkowania inwestycja była stale wykorzystywana (nieodpłatnie) przez lokalny klub sportowy. Sporadycznie odbywały się tam imprezy o charakterze sportowo-kulturalnym, które nie wiązały się z uzyskiwaniem przez Gminę przychodów. Gmina rozważa zawarcie z klubem sportowym umowy odpłatnego udostępnienia inwestycji (umowa najmu lub dzierżawy), na podstawie której będzie świadczyć na rzecz klubu usługi opodatkowane VAT. W związku z powyższym sformułowała pytanie, czy zawarcie z klubem sportowym umowy odpłatnego udostępnienia inwestycji będzie stanowić „zmianę prawa do odliczenia podatku naliczonego” umożliwiającą dokonanie odliczeń po 1/10 podatku naliczonego wynikającego z faktur dotyczących inwestycji w rozliczeniu za styczeń roku

następnego po roku, za który dokonuje korekty, do końca 10 letniego okresu korekty, gdzie pierwszym rokiem, za który takie odliczenie będzie Gminie przysługiwać będzie rok zawarcia odpłatnej umowy z klubem sportowym. Sąd wyraził pogląd, że zawarcie wskazanej umowy spowoduje „zmianę prawa do odliczenia podatku naliczonego”, umożliwiającą dokonanie odliczeń, gdzie pierwszym rokiem, za który takie odliczenie będzie przysługiwać będzie rok zawarcia odpłatnej umowy z klubem sportowym. Przepis art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w odniesieniu do wydatków na budowę obiektu sportowego, umożliwia proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego. W ten sposób realizowana jest zasada neutralności podatku od towarów i usług. Przepis ten stosuje się wówczas, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. We wszystkich przypadkach, w których podatnik nie miał wcześniej prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego, a następnie prawo to uzyskał, obowiązany jest do stosowania reguł związanych z rocznymi korektami podatku, które w przypadku środków trwałych wynoszą pięć lub dziesięć lat dla nieruchomości, w oparciu o art. 91 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawodawca przyznaje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego również gdy zmiana w zakresie dysponowania prawem do odliczenia podatku polega na pierwotnym wykorzystaniu obiektu sportowego do czynności nie dających prawa do odliczenia podatku naliczonego a następnie wykorzystaniu tego obiektu do czynności opodatkowanych VAT.

W sprawie **I SA/Go 98/15** Sąd oddalił skargę na interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług dotyczącą możliwości odliczenia VAT z faktur dokumentujących promocję i reklamę gminy. Skarżąca Gmina wskazała, że od 2004 r. była zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Gmina wykonuje zadania własne, które są na nią nałożone odrębnymi przepisami prawa w ramach reżimu publicznoprawnego, jednakże niektóre czynności wykonuje na podstawie umów cywilnoprawnych. Składa deklaracje VAT za okresy miesięczne. Przykładowymi czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez nią są: sprzedaż działek budowlanych, wynajem środków transportu, wynajem sal i boisk sportowych, organizacja turniejów sportowych, usługi w zakresie dostawy wody i odprowadzania ścieków. Wykonuje też czynności zwolnione od VAT, jak np. sprzedaż

gruntów innych niż budowlane. Podejmuje szereg działań mających na celu budowanie (poprawę) jej wizerunku oraz promocję Gminy. W związku z tym ponosi określone wydatki, m.in. na nabycie powierzchni reklamowych, czasu antenowego, usług public relations, ulotek, folderów promocyjnych, czy produkcję i nabycie gadżetów promocyjnych. Jako przykładowe wydatki związane z promocją i reklamą Gminy zostały wskazane: ufundowanie pucharów na potrzeby różnego rodzaju konkursów, medali na potrzeby turniejów sportowych, zakup albumów promujących jej walory turystyczne, organizacja różnych imprez kulturalno-rekreacyjnych, nagranie filmu promujących Gminę, ogłoszenia w prasie informujące o imprezach odbywających się w Gminie, ogłoszenia w prasie o sprzedaży działek. Gmina złożyła wniosek o interpretację z następującymi pytaniami: 1) czy przysługuje jej prawo do odliczenia VAT wykazanego na fakturach dokumentujących wydatki na promocję i reklamę; 2) kiedy przysługuje prawo do odliczenia w całości VAT wykazanego na fakturach dokumentujących wydatki na promocję i reklamę, a kiedy prawo do odliczenia na podstawie ustalonej proporcji. Zdaniem wnioskodawczyni zastosowanie będzie miał przepis art. 90 ust. 2 ustawy o VAT. Wydatki poniesione na promocję i reklamę mają związek z jej ogólnym funkcjonowaniem. Wykazują one związek ze wszystkimi rodzajami aktywności Gminy i nie można odnieść ich do jednego rodzaju jej działalności. Wydatki o takim charakterze mają bowiem związek zarówno z czynnościami nieopodatkowanymi (promocja przekłada się na turystykę, z której bezpośrednio korzyści czerpią mieszkańcy, pośrednie korzyści to wzrost wpływów z podatków), opodatkowanymi (promocja wpływa na większe zainteresowanie zakupem gruntów budowlanych, które sprzedaje także Gmina) oraz zwolnionymi (promocja wpływa na większe zainteresowanie zakupem gruntów innych niż budowlane). Gmina nie jest w stanie powiązać danego wydatku na jej promocję i reklamę jedynie z czynnościami opodatkowanymi, nieopodatkowanymi lub zwolnionymi, gdyż wydatek taki ma związek z wizerunkiem a nie z konkretną czynnością, przysługuje jej zatem prawo do odliczenia VAT według proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT. Dalej skarżąca wskazała, że od niektórych wydatków na promocję i reklamę przysługuje jej prawo do odliczenia całego podatku wykazanego na fakturze. Ma takie prawo w sytuacji, gdy dany wydatek związany jest wyłącznie z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Przykładem może być ogłoszenie w prasie o sprzedaży działek budowlanych. Prawo do odliczenia VAT nie przysługuje natomiast, jeżeli dany wydatek wykazuje bezpośredni związek z czynnościami nieopodatkowanymi lub

zwolnionymi. Sąd zgodził się z organem dokonującym interpretacji, który stanowisko strony uznał za nieprawidłowe. Wyjaśnił, że prawo do odliczenia powstaje jako konsekwencja dokonania przez podatnika określonych zakupów, które są następnie wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Z takimi mamy do czynienia wtedy, gdy podlegają one opodatkowaniu na podstawie art. 5 ustawy o VAT oraz są dokonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Aby powstało prawo do odliczenia, gmina musi wykorzystywać nabyte dobra do czynności opodatkowanych. Sąd zaznaczył, że za wyjątkiem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, gmina działająca jako organ władzy publicznej nie występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT). W ocenie Sądu, w świetle art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w sposób niewłaściwy powiązano zakupy dokonywane przez gminę na rzecz promocji z hipotetycznymi transakcjami (opartymi na stosunku cywilnoprawnym), których gmina może w przyszłości dokonać, m. in. wskutek właściwie przeprowadzonej kampanii promocyjnej. Wydatki na promocję gminy, nie mogą w opisanym stanie faktycznym być uznane jako bezpośrednie narzędzie do realizacji celów komercyjnych, gdyż działalność promocyjna i wynikające z niej korzyści dla społeczności lokalnej, z punktu widzenia gminy wydają się absolutnie dominować nad ewentualnymi czynnościami opodatkowanymi, które mogą mieć miejsce w przyszłości. Należy dostrzec różnicę między podejmowaniem działań o charakterze autopromocyjnym przez gminę oraz przedsiębiorcą, który koszty ponoszone na te działania zalicza do kosztów ogólnych, służących czynnościom opodatkowanym. Gdyby wskazane we wniosku wydatki nie były związane z zadaniami gminy (dobrem wspólnym jej mieszkańców), to nie mogłyby być realizowane z budżetu tej jednostki samorządu terytorialnego. Gmina bowiem jest podatnikiem VAT, ale nie jest przedsiębiorcą, ukierunkowanym na maksymalizację zysku. W przypadku przedsiębiorcy kampania promocyjna lub reklamowa może, choć nie musi, stanowić element cenotwórczy jego towarów. Bezsprzecznie jest jednak narzędziem służącym zwiększeniu przyszłych zysków z prowadzonej działalności gospodarczej. Zatem w przypadku przedsiębiorcy kampania reklamowa i poniesione na nią nakłady pozostają w ścisłym związku z czynnościami opodatkowanymi. W działalności gospodarczej podejmowanie określonych czynności reklamowych służy, co do zasady, promowaniu zasadniczej działalności zarobkowej danego przedsiębiorcy. Przedsiębiorca (podatnik) nie prowadzi działalności dla promocji własnych towarów lecz w celu ich sprzedaży w celach zarobkowych. Ponoszenie kosztów promocji ma dla

przedsiębiorcy rację bytu wtedy, gdy korzystnie wpływa na jego obroty. Promocja pozostaje zatem w ścisłym związku ze sprzedażą towarów przez podatnika, wypełniającą definicję czynności opodatkowanych. W odniesieniu do gminy, promocja, niezależnie od potencjalnych korzyści z niej wynikających, należy do sfery działalności wymienionej jednostki samorządowej. W tym znaczeniu promocja może być uznana za cel sam w sobie, gdyż gmina realizuje w ten sposób jedno z zadań własnych, wynikających z art. 7 ust. 1 pkt 18 ustawy o samorządzie. W takim ujęciu gmina bez wątplenia nie może być uznana za podatnika, gdyż występuje jako organ władzy publicznej, wyłączony podmiotowo na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Analizując działalność promocyjną gminy przez pryzmat realizacji innych celów o istotnym znaczeniu lokalnym należy stwierdzić, że zwiększenie atrakcyjności gminy jako obszaru inwestycyjnego prowadzi do redukcji bezrobocia, wzrostu konkurencji na danym rynku, poprawy infrastruktury, napływu ludności, transferu technologii, itd. Dlatego nie można uznać, że nakłady na promocję gminy pozostają w ścisłym związku z czynnościami opodatkowanymi, albowiem cel takich działań należy rozpatrywać w znacznie szerszej perspektywie niż zawieranie umów cywilnoprawnych z potencjalnymi inwestorami. Promocję gminy należy potraktować jako przejaw działalności gminy występującej w charakterze organu władzy publicznej, realizującego zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej. Z tego też względu na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT faktury dokumentujące wydatki poniesione przez gminę na puchary, nagrody, medale, organizację imprez kulturalno-rekreacyjnych, ogłoszenia promujące Gminę, informacje w prasie o imprezach gminnych nie będą rodziły prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przepis art. 90 ust. 2 ustawy o VAT nie będzie miał zastosowania. Wykazanie ewentualnie pośredniego związku wydatków z czynnościami opodatkowanymi nie jest w tych okolicznościach wystarczające. W odniesieniu do wydatków związanych z ogłoszeniami w prasie o sprzedaży działek, Sąd wskazał, że w sytuacji gdy sprzedaż danej działki będzie opodatkowana VAT, wówczas zostanie spełniona przesłanka z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT i Gmina będzie miała prawo do odliczenia podatku z faktury dokumentującej poniesienie tych wydatków. Nie będzie miała jednak takiej możliwości w przypadku sprzedaży działki korzystającej ze zwolnienia od podatku.

Sprawa I SA/Go 119/15 dotyczyła interpretacji podatkowej w zakresie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wyrokiem z dnia 27 maja 2015 r. Sąd uchylił zaskarżoną interpretację. Istota sporu koncentrowała się na kwestii

dotyczącej momentu, od którego należy dokonać korekty odpisów amortyzacyjnych. Odnosiło się to przede wszystkim do prezentowanego przez organ stanowiska o konieczności „wstecznej” korekty kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy wydatek zostanie zrefundowany na podstawie umowy o dofinansowanie.

Skarżący uważał, że korekty kosztów uzyskania przychodów jest zobowiązany dokonać w miesiącu otrzymania dotacji, gdyż otrzymana częściowa refundacja kosztów zakupionych wcześniej środków trwałych, pozostaje bez wpływu na wartość początkową oraz na wysokość odpisów amortyzacyjnych. Wielkości te są określone w momencie przyjęcia środka trwałego do używania i wpisania go do ewidencji środków trwałych. Odpisy amortyzacyjne dokonane przed otrzymaniem dotacji stanowią więc w całości koszt uzyskania przychodów (art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f.). W momencie otrzymania refundacji skarżący jest zobowiązany do wyłączenia - począwszy od tego momentu - z kosztów uzyskania przychodów tej części odpisów amortyzacyjnych, która odpowiada wartości otrzymanego dofinansowania. Zdaniem organu, w stanie faktycznym sprawy, skarżący po otrzymaniu refundacji poniesionych wydatków, przeznaczonych na zakup lub wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest zobowiązany do skorygowania (zmniejszenia) kosztów uzyskania przychodu, a tym samym skorygowania (zwiększenia) podatku dochodowego (zaliczek za okresy rozliczeniowe), w których wykazał te koszty w wysokości zawyżonej. Dla celów podatkowych koszty dotyczące przychodów zwolnionych z opodatkowania powinny być zatem skorygowane wstecz do okresu, w którym zostały wykazane w wysokości zawyżonej. Sąd wskazał, że rozpoznawane zagadnienie było już przedmiotem orzeczeń sądowych (zarówno na tle przepisu art. 23 ust. 1 pkt 45 u.p.d.o.f., jak i tożsamej treści przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) i rozstrzygane jednolicie w kierunku zgodnym ze stanowiskiem skarżącego. Podkreślił, że literalna wykładnia analizowanego przepisu nie prowadzi do wniosku o konieczności wstecznego odniesienia skutków podatkowych (w zakresie kosztów uzyskania przychodów) dopłaty do środka trwałego, otrzymanej już po rozpoczęciu amortyzacji. Do czasu otrzymania dopłaty, podatnik w istocie ustalał odpisy amortyzacyjne od wysokości faktycznie poniesionych przez niego wydatków na nabycie lub wytworzenie środka trwałego. Skutki ekonomiczne dopłaty wystąpiły nie od momentu rozpoczęcia amortyzacji nabytego środka trwałego, ale jej otrzymania. Rozliczanie dotacji, w których uzyskanie przychodów poprzez ich korektę, z powodu uwzględnienia tego zdarzenia w wielkości odpisów amortyzacyjnych, możliwe było w

momencie wpłaty dotacji na rachunek podatnika, a nie wcześniej, a więc kasowo. Otrzymana dotacja ze środków Funduszu Spójności Unii Europejskiej, jako zdarzenie gospodarcze, nie miała związku z dokonywaną wcześniej amortyzacją środków trwałych. Brak zatem uzasadnienia do korygowania dokumentacji finansowej, w tym sprawozdań spółki za okresy wcześniejsze. Sąd wyjaśnił, że poniesione wydatki na nabycie środków trwałych nie mogą zostać zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., lecz mogą być uwzględnione w tych kosztach wyłącznie w formie odpisów amortyzacyjnych. Innymi słowy, koszty wytworzenia/nabycia środków trwałych są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., ale nie podlegają zaliczeniu wprost do kosztów uzyskania przychodów, gdyż zaliczane są do tych kosztów przez odpisy amortyzacyjne. Zgodnie z art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. w odniesieniu do środków trwałych kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu ich zużycia (odpisy amortyzacyjne). Z treści art. 23 ust. 1 pkt 45 u.p.d.o.f. wynika, że zwrot wydatków na nabycie środków trwałych powoduje, że odpisy amortyzacyjne od części ich wartości odpowiadającej zwróconym wydatkom, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu. Celem tej regulacji jest zapobieganie odpisom z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, gdy podatnik już uzyskał zwrot wydatków. W związku z tym nie ulega wątpliwości, że w przypadku otrzymania dopłaty lub innego typu zwrotu nakładów na środki trwałe konieczne jest wyłączenie odpowiedniej części odpisów amortyzacyjnych z kosztów uzyskania przychodów. W sytuacji przedstawionej przez skarżącego we wniosku, tj. otrzymania zwrotu wydatków na środek trwały, po przyjęciu go do użytkowania i rozpoczęciu amortyzacji, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie rozstrzygają jednoznacznie, w jaki sposób dokonać takiego rozliczenia. Czy wystarczy jednorazowa korekta odpisów na bieżąco w momencie otrzymania dopłaty, czy też konieczna jest wsteczna korekta rozliczeń od miesiąca lub okresu, w którym rozpoczęto amortyzację. Akceptacja stanowiska organu interpretującego, że podatnik zobowiązany jest dokonać korekty odpisów amortyzacyjnych w tych miesiącach (okresach), w których je wykazał, prowadziłaby do sytuacji, w której skarżący zostałby obciążony negatywnymi konsekwencjami podatkowymi, mimo że jego działaniu nie sposób zarzucić naruszenia prawa. W ocenie Sądu wykładnia językowa omawianego przepisu prowadzi do wniosku, że korekta taka powinna nastąpić z momentem zwrócenia podatnikowi w jakiegokolwiek formie wydatków na nabycie środków trwałych. W języku potocznym „zwrócić” to „oddać czyjąś własność; także przekazać sumę

należną komuś za coś, zapłacić za coś”, np. zwrócić dług, pożyczkę (Słownik Języka Polskiego, pod red. M. Szymczaka, t. III, Warszawa 1981, s. 1076). „Zwrócenie” komuś poniesionych wydatków wiąże się zatem z fizycznym przekazaniem środków pieniężnych. Pojęcie „zwróconym”, ustawodawca użył w czasie przeszłym i w formie dokonanej. Zdaniem Sądu prowadzi to do wniosku, że obowiązek skorygowania (nieuwzględniania w kosztach) odpisów amortyzacyjnych od wydatków, które zostały zrefundowane, dotyczy tych sytuacji, gdy środki pomocowe zostały już faktycznie otrzymane. Dopiero po otrzymaniu dotacji należy określić, jaka wartość odpisów dotychczas zaliczonych do kosztów powinna być z kosztów wyłączona z racji zwrócenia części wydatków na zakup środka trwałego, zaś następnie o tę kwotę należałoby zmniejszyć koszty bieżące, a nie dokonywać wstecznej korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych. Brak podstaw do zaakceptowania, z punktu widzenia zasad praworządności, poglądu organu, że korekta powinna dotyczyć tych okresów, w których dokonywano uprzednio odpisów amortyzacyjnych. W takim przypadku konieczna byłaby bowiem korekta wcześniejszego rozliczenia podatkowego ze wszelkimi konsekwencjami podatkowymi w postaci powstania zaległości i obowiązkiem zapłaty odsetek. Sąd stwierdził, że w świetle obowiązujących przepisów art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. skarżący był uprawniony do zaliczania do kosztów uzyskania przychodu dokonywanych odpisów amortyzacyjnych w momencie ich ponoszenia. Słusznie skarżący podnosił, że skoro dokonywane dotychczas odpisy amortyzacyjne naliczane były prawidłowo, to nie może on ponosić konsekwencji zdarzeń (w postaci powstania zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę), które mają miejsce po ustaleniu prawidłowej wartości początkowej środka trwałego i rozpoczęciu amortyzacji według zasad określonych w ustawie. Tym samym do czasu otrzymania refundacji, naliczone odpisy amortyzacyjne są kosztem uzyskania przychodu i dopiero z momentem otrzymania środków pomocowych podatnik powinien dokonać korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych. Dopiero po otrzymaniu dofinansowania należy określić, jaka wartość odpisów dotychczas zaliczonych do kosztów powinna być z kosztów wyłączona (z racji zwrócenia części wydatków na zakup środka trwałego), i następnie o tę kwotę zmniejszyć koszty bieżące, a nie dokonywać wstecznej korekty kosztów z tytułu odpisów amortyzacyjnych. Sprawa I SA/Go 190/15 dotyczyła interpretacji podatkowej w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Uchylając zaskarżoną interpretację Sąd stwierdził, że Minister Finansów – upoważniony Dyrektor Izby Skarbowej dokonał błędnej interpretacji przepisów art. 12 ust. 2 i 4 Konwencji między

Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 13 lutego 2002 r. (dalej: konwencja, konwencja polsko-holenderska). Sąd wskazał, że w myśl art. 7 ust. 1 konwencji zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Stosownie natomiast do art. 12 ust. 1 konwencji należności licencyjne, powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Przepis art. 12 ust. 2 konwencji polsko-holenderskiej stanowi, że należności licencyjne, o których mowa w ustępie 1 tego artykułu, mogą być także opodatkowane w umawiającym się państwie, w którym powstają, i zgodnie z jego ustawodawstwem. Jeżeli odbiorca jest osobą uprawnioną do należności licencyjnych, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5 % kwoty brutto należności licencyjnych. Skarżąca spółka wskazała, że dokonuje zakupu bazy klientów na podstawie umowy sprzedaży i jest to zwykła czynność nieodbiegająca w swej istocie od sprzedaży innych rzeczy. Tym samym, w jej ocenie, nie można twierdzić, że umowa sprzedaży jest umową licencji, gdyż jest to stwierdzenie nieprawdziwe. Skarżąca podkreślała, że przedmiotem transakcji jest zakup bazy klientów na podstawie umowy sprzedaży i w żadnym wypadku nie mamy do czynienia z umową licencji. Organ dokonał błędnej interpretacji przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z ust. 3 i ust. 4 konwencji a w konsekwencji tego błąd dotyczył również przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organ w udzielonej interpretacji stwierdził, że sprzedaż bazy danych klientów powinna być traktowana jako udzielenie know-how i w związku z tym zapłata za tę bazę kontrahentowi holenderskiemu stanowi należność licencyjną, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 12 ust. 3 konwencji polsko-holenderskiej, tj. za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how) powstałą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Obowiązkiem skarżącej, wynikającym z przepisów prawa podatkowego, będzie pobranie w dniu dokonania wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatku u źródła). Ponieważ skarżąca na moment wypłaty będzie w

posiadaniu certyfikatu rezydencji holenderskiego kontrahenta, to właściwą stawką podatku - zgodnie z art. 12 ust. 2 konwencji polsko-holenderskiej - będzie 5%. Sąd nie neguje zdefiniowania "know-how" przedstawionego w zaskarżonej interpretacji, tj. jako pakietu informacji praktycznych, wynikających z doświadczenia i badań, które są po pierwsze niejawne, czyli nie są powszechnie znane lub łatwo dostępne, po drugie istotne, czyli ważne i użyteczne z punktu widzenia wytwarzania czy sprzedaży produktów objętych umową oraz po trzecie zidentyfikowane, czyli opisane w wystarczająco zrozumiały sposób, aby można było sprawdzić, czy spełniają kryteria niejawności i istotności. Spór sprowadzał się do tego, czy wnioskodawca dokonując zakupu bazy klientów na podstawie umowy sprzedaży był zobowiązany do poboru podatku w związku z wypłatą należności na rzecz kontrahenta holenderskiego, zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 tej ustawy podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), ustala się w wysokości 10% tych przychodów. Zasada ta została ograniczona, stosownie do art. 21 ust. 2 ww. ustawy. Określa on, że przepis ustępu pierwszego stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Możliwość opodatkowania przychodów z tytułu m.in. know-how zależna jest od dokonania przez państwa-strony umowy podziału władztwa podatkowego. Celem konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania jest przede wszystkim określenie metod, za pomocą których tego podwójnego opodatkowania można uniknąć (ograniczają one w pewien sposób wewnętrzne prawo podatkowe) oraz stworzenie bezpieczeństwa prawnego dla państw i podatników i zapewnienie jednolitego i właściwego stosowania prawa podatkowego w umawiających się państwach. Konwencja polsko – holenderska w art. 12 ust. 1 stanowi, że należności licencyjne, powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. W ust. 4 tego artykułu „należności

licencyjne” zdefiniowano jako wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub za informacje dotyczące doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Powyższe regulacje umowne w zakresie opodatkowania należności licencyjnych są takie same jak w „Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD”, Paryż 2008. W komentarzach do Modelowej Konwencji OECD wskazuje się, że należności licencyjne w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą wynagrodzeń wypłacanych za użytkowanie lub prawo do użytkowania wymienionych praw niezależnie od tego, czy są one zarejestrowane we właściwych rejestrach państwowych oraz bez względu na to, czy są to zwykłe opłaty dokonane w wyniku umów licencyjnych, czy też kwoty wypłacane z tytułu odszkodowania za bezprawne kopiowanie, naruszanie takich praw. Sąd wskazał, że pojęcie należności licencyjnych zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie dotyczy wszelkich opłat dokonywanych w związku z kontraktami, których przedmiotem są prawa na dobrach niematerialnych, lecz wyłącznie tych, w których mamy do czynienia z ustanowieniem prawa do ich użytkowania. Zapłata za przeniesienie własności danego prawa (np. sprzedaż patentu) nie może być uważana za należność licencyjną w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tego rodzaju płatności podlegają opodatkowaniu według zasad ogólnych, jako zyski z działalności gospodarczej lub zyski z przeniesienia własności majątku. Na gruncie polskich przepisów płatności na rzecz nierezydentów z tytułu transakcji zbycia niektórych praw majątkowych, takie jak przychody z odpłatnego zbycia praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem nakładanym na przychód. Postanowienia prawa krajowego w tym zakresie nie mają jednak zastosowania, jeżeli płatności takie nie są objęte definicją należności licencyjnych, zawartą w art. 12 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD. W większości przypadków przychody takie będą podlegały uregulowaniom art. 13 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD, tj. będą zwolnione z opodatkowania w Polsce, chyba że stanowią zyski ze zbycia majątku zakładu położonego w Polsce – wówczas podlegać będą opodatkowaniu zgodnie z art. 13 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD. W związku z

powyższym błędne jest stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji, że wypłacenie przez spółkę na rzecz podmiotu holenderskiego należności nastąpiło z tytułu know-how, objętych art. 12 ust. 4 konwencji jako wchodzących w zakres pojęcia należności licencyjne oraz że obowiązkiem spółki było pobranie w dniu dokonania wypłaty zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatku u źródła). Sprzedaż wiedzy z dziedziny handlowej (know-how) podlega opodatkowaniu według zasad ogólnych, jako zysk z działalności gospodarczej lub zysk z przeniesienia własności majątku. Rację ma zatem skarżąca, że uwzględniając zapisy konwencji polsko – holenderskiej w sprawie należy zastosować jej art. 13 ust. 3 i art. 7 ust. 1. Zgodnie z tymi przepisami zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi (art. 7 ust. 1). Z kolei zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek innego majątku (niż majątek nieruchomy, stanowiący część majątku zakładu, własności statków morskich lub statków powietrznych), podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący tytuł własności ma miejsce zamieszkania lub siedzibę (art. 13 ust. 3).

5. Podatek od nieruchomości.

W sprawie I SA/Go 7/15 Sąd oddalając skargę stwierdził, że istota sporu sprowadza się do ustalenia wysokości podatku od nieruchomości za 2012 r. według stawek najwyższych, stosowanych w przypadku gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ocenie skarżącego nie prowadził on działalności gospodarczej na wskazanych nieruchomościach w okresie od 1 stycznia do 18 kwietnia 2012 r. Organ przyjął natomiast, że czasowe zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej nie ma wpływu na opodatkowanie nieruchomości stawkami podatku przewidzianymi dla gruntów i obiektów związanych z prowadzeniem takiej działalności. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się 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 pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Oznacza to, że grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (z wyjątkami, które w rozpoznawanej sprawie nie mają zastosowania) są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawowym kryterium decydującym o uznaniu przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako związanych z działalnością gospodarczą, na co słusznie zwrócił uwagę organ odwoławczy, jest sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy przedsiębiorca grunty te, budynki bądź budowle faktycznie wykorzystuje dla celów działalności gospodarczej, czy też nie. Taki wniosek wynika również z dalszej części cyt. art. 1a ust. 1 pkt 3, który braku faktycznego wykorzystania przedmiotów opodatkowania wpływającego na kwestie związane z ich opodatkowaniem, upatruje jedynie w sytuacji zaistnienia bieżącej, permanentnej przeszkody spowodowanej względami technicznymi. W każdym przypadku, gdy przedsiębiorca nie wykorzystuje gospodarczo posiadanych gruntów, budynków czy budowli, ale z przyczyn innych aniżeli techniczne, należy uznać, że przedmioty te w dalszym ciągu pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podsumowując Sąd stwierdził, że z art.1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, iż sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku, budowli lub gruntu przesądza o zakwalifikowaniu ich jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Bez znaczenia jest, czy wyżej wymienione obiekty są faktycznie wykorzystywane w danej chwili dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, czy nie. Wyłączenie przedmiotu opodatkowania z kategorii związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym opodatkowanie według preferencyjnych zasad, następuje w sytuacji, gdy przedmiot ten, ze względów technicznych, nie jest i nie może być wykorzystany do prowadzenia działalności. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera legalnej definicji pojęcia "względny techniczny". W orzecznictwie sądowym ugruntowany jest pogląd, powołany przez organy podatkowe rozpoznające sprawę, który Sąd orzekający podziela, że wyłączenie z zakresu przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności ze względu na stan techniczny dotyczyć może sytuacji, gdy przedmiot ten nie jest i

jednocześnie nie może być wykorzystywany w działalności trwale, i to niezależnie od woli podatnika. Nie uzasadnia takiego wyłączenia przykładowo brak środków finansowych, konieczność remontu lub modernizacji, adaptacji obiektu. Chodzi zatem o takie wady fizyczne budynków i budowli (gruntów), które w sposób stały, a nie przejściowy uniemożliwiają korzystanie z nich przez przedsiębiorcę, zgodnie z celem działalności, jak również inne występujące przeszkody faktyczne. Tym samym przejściowe niewykorzystywanie przez przedsiębiorcę nieruchomości lub jej części, nie daje podstaw do zastosowania innych stawek podatku niż przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W sprawie I SA/Go 55/15 skarżąca spółka wniosła skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji określającą wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2012 r. w kwocie 1.141.725 zł oraz odmawiającą stwierdzenia nadpłaty tego podatku za ww. okres. Skarga wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2015 r. została oddalona. Spór powstał na tle wykładni art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.) i dotyczył podstawy opodatkowania budowli takich jak drogi, place, chodniki. W ocenie organu budowla została właściwie opodatkowywana na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zatem nadpłata nie powstała. Według skarżącej spółki budowla - drogi, place chodniki powinna być opodatkowana na podstawie art. 4 ust.5 tej ustawy, bowiem nie stanowi odrębnego środka trwałego. Sąd wskazał na regulacje art. 4 ust. 1 i ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 9 ust. 1, art.16f ust. 1 i art. 16g ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z przedłożonej przez skarżącą ewidencji środków trwałych oraz ewidencji kosztów składowych budynków Galerii 2008-2013 wynika, że spółka dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych, zaewidencjonowała w ewidencji środków trwałych budowlę - drogi, place, chodniki jako samodzielną pozycję środka trwałego, określonego w tej ewidencji jako budynki. Na wartość 284.547.475,72 zł określoną dla budynków, składają się wartości wyszczególnionych w ewidencji części składowych, do których są zaliczone: budowle - drogi, place, chodniki - 5.455.149 zł, przyłącza wody - 649.751 zł, przyłącze energetyczne - 179.506 zł. Organ odwoławczy, mając na uwadze rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych słusznie zauważył, że ujęcie spornej budowli wraz z budynkiem handlowo-usługowym jako jednego środka trwałego pod symbolem 103, jest tylko jednym ze sposobów rozliczenia tego typu budowli dla celów obliczania amortyzacji w podatku dochodowym

od osób prawnych. Klasyfikacja Środków Trwałych przewiduje bowiem w grupie 2 (obiekty inżynierii lądowej i wodnej) możliwość (przynajmniej częściowego) ujęcia takich budowli w pozycji 220 (autostrady, drogi ekspresowe, ulice i drogi pozostałe). Tym samym „zagregowanie” przez skarżącą spółkę dla potrzeb amortyzacji nakładów poniesionych na budowlę - drogi, place, chodniki w wartości początkowej środka trwałego - budynki nie świadczy o tym, że budowla ta nie mogłaby stanowić odrębnego środka trwałego. Jej wartość została przez spółkę wyodrębniona i określona na kwotę 5.455.149 zł pomimo, że stanowi ona jeden z elementów składających się na wartość środka trwałego – budynki. Kwota ta stanowi podstawę do corocznego odpisu amortyzacyjnego Spółki w wysokości 2,5%. Zasadnie organ podatkowy przyjął, że sporna budowla powinna być opodatkowana na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wbrew twierdzeniom skarżącej spółki przepis ten nie nakazuje by budowla, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, stanowiła odrębny środek trwały lecz określa, że podstawą opodatkowania takiej budowli jest wartość stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji a taka wartość została przez skarżącą spółkę określona. Wartość rynkowa budowli stanowi podstawę podatkowania jedynie wtedy, gdy nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych a z taką okolicznością nie mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych i odmiennie dla celów podatku od nieruchomości przyjmując wartość rynkową budowli. Skarżąca chcąc obecnie opodatkowywać przedmiotową budowlę na podstawie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. powinna w pierwszej kolejności dokonać stosownej korekty w podatku dochodowym od osób prawnych, a tego nie uczyniła. Z akt sprawy wynika, że spółka uwzględniła w całości wartość przedmiotowej budowli dokonując odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z regulacją art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Budowla i budynek stanowią samodzielne przedmioty opodatkowania o różnych podstawach. Trudno zatem przyjąć za zasadne twierdzenie skarżącej, że opodatkowanie nawet

ułamka wartości początkowej budynku jako budowli oznacza de facto, że podlega on podwójnemu opodatkowaniu.

6. Podatek od czynności cywilnoprawnych.

W dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnej sprawie I SA/Go 43/15 wyrokiem z dnia 12 marca 2015 r. Sąd uchylił zaskarżoną decyzję. Spór koncentrował się na wykładni pojęcia „przepisy o gospodarce nieruchomościami”, zawartego w art. 2 pkt 1 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Wyjaśnienia wymagała kwestia, czy sprzedaż przez Skarb Państwa – Nadleśnictwo L. nieruchomości w trybie określonym w ustawie o lasach, korzysta z wyłączenia z opodatkowania ustanowionego w ww. przepisie. Zdaniem Sądu trafny okazał się zarzut naruszenia art. 2 pkt 1 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych poprzez jego błędną wykładnię. Sąd podzielił stanowisko skarżących, że pojęcia „przepisy o gospodarce nieruchomościami” nie można utożsamiać jedynie z ustawą o gospodarce nieruchomościami, lecz należy uwzględniać inne akty prawne (w tym ustawę o lasach) regulujące czynności cywilnoprawne w sprawach gospodarki nieruchomościami. Zgodnie z art. 2 pkt 1 lit g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne w sprawach podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami lub przepisom o autostradach płatnych. Użyty w tym przepisie zwrot „przepisom o gospodarce nieruchomościami” ma charakter ogólny. Ustawodawca w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, określając jej zakres przedmiotowy stwierdza, że ustawa ta określa zasady gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa ta nie narusza innych ustaw w zakresie dotyczącym gospodarki nieruchomościami, w tym również ustawy o lasach (art. 2 pkt 3 cyt. ustawy). Ustawa o gospodarce nieruchomościami, choć jest podstawowym aktem prawnym zawierającym regulacje dotyczące gospodarowania nieruchomościami, to jednak nie jedynym. W przypadku kolizji między przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami a przepisami innej ustawy, zarówno wymienionej w art. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, jak i tam niewymienionej, pierwszeństwo stosowania mają przepisy innych ustaw (które należy uznać za odrębne). Przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami mogą być stosowane wtedy, gdy z treści innej ustawy nie można

wnioskować, że się ich nie stosuje. Skoro szczegółowe zasady gospodarowania nieruchomościami (w tym stanowiącymi własność Skarbu Państwa) zostały określone również przepisami innych ustaw, niż ustawa o gospodarce nieruchomościami, to pojęcie „przepisy o gospodarce nieruchomościami” nie może być ograniczone tylko do przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. W rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, że skarżący nabyli od Skarbu Państwa – Nadleśnictwa L. nieruchomość w trybie art. 40a ustawy po lasach. Wynika to z § 1 umowy sprzedaży zawartej w formie aktu notarialnego. Dokonanie transakcji w oparciu o przepisy ustawy o lasach oznacza, że zastosowane zostały w przypadku tej czynności cywilnoprawnej przepisy o gospodarce nieruchomościami. Bez wątpliwości za takowe należy uznać również regulacje zawarte w ustawie o lasach. To z kolei implikuje do stwierdzenia przez Sąd, że czynność cywilnoprawna w postaci zbycia nieruchomości przez Nadleśnictwo jest czynnością, która podlega wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 1 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

7. Inne sprawy. Ordynacja podatkowa.

W sprawie I SA/Go 211/15 Sąd uchylił decyzję odmawiającą umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. Skarżąca wykazała dłuższy niż 12- miesięczny okres zameldowania na pobyt stały w zbytym lokalu mieszkalnym. W terminie do 30 kwietnia 2010 r. nie złożyła oświadczenia o skorzystaniu z ulgi meldunkowej, na skutek czego powstała zaległość podatkowa. Złożyła korektę zeznania rocznego PIT-36 za 2009 r., w której wykazała zaległość podatkową z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. Skarżąca była przekonana, że przysługuje jej ulga mieszkaniowa (na podstawie dokumentów potwierdzających wysokość poniesionych wydatków), a nie meldunkowa. Z tego względu po sprzedaży mieszkania nie złożyła oświadczenia. Sąd wskazał, że w sprawie istotne znaczenie miała ocena dokonana przez organy podatkowe obu instancji w kontekście ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Skarżąca dokonała sprzedaży lokalu mieszkalnego w październiku 2009 r. Wówczas obowiązujące przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) dopuszczały możliwość zwolnienia przedmiotowego w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. - w

brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r.). Natomiast do 31 grudnia 2008 r. przepisy tej ustawy przewidywały możliwość zwolnienia przedmiotowego z tytułu sprzedaży nieruchomości na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 126 ww. ustawy w ramach tzw. ulgi meldunkowej. Skarżąca znalazła się w sytuacji, w której na moment nabycia własności sprzedawanego później lokalu mieszkalnego obowiązywały zupełnie inne przepisy niż w momencie zbycia. Za wysoce prawdopodobne należało uznać, że rzeczywiście skarżąca mogła uzyskać w urzędzie skarbowym błędną informację w zakresie warunków formalnych uzyskania zwolnienia przedmiotowego. Z uwagi na datę nabycia nieruchomości (2008 r.) skarżącej przysługiwała ulga meldunkowa. Spełniła warunek materialny – była zameldowana przez okres 12 miesięcy – nie złożyła jednak wymaganego oświadczenia. Skarżąca wskazywała w toku postępowania, że była przekonana, że przysługuje jej tzw. ulga mieszkaniowa. Uprawdopodobniają to dokumenty przedłożone przez nią w postępowaniu podatkowym. Wezwana przez organ podatkowy okazała kompletną dokumentację finansową, związaną zarówno ze sprzedażą poprzedniego mieszkania jak i z zakupem i wyposażeniem nowo nabytej nieruchomości. Gromadziła te dokumenty w przeświadczeniu, że mają one wykazać jej prawo do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - ulgi mieszkaniowej. Obowiązujące w 2009 r. przepisy odnoszące się do zwolnień z tytułu zbycia nieruchomości, z uwagi na zawilość i odnoszenie się do kilku stanów faktycznych, stanowiły dla podatników swoistą pułapkę. Zdaniem Sądu powyższe należy również wziąć pod uwagę przy rozważaniu istnienia interesu publicznego. W ocenie Sądu organy podatkowe interes publiczny utożsamiały z zapłatą podatku. Świadczy o tym całość argumentacji zawartej w decyzjach obu instancji oraz wypowiedź pełnomocnika organu na rozprawie. Nie podzielono argumentacji skarżącej przemawiającej za pozytywną oceną przesłanek interesu publicznego w zakresie umorzenia zaległości podatkowej. Skoro ustawodawca przewidział, że w interesie publicznym może być zastosowanie ulgi, to nie można tego interesu w aspekcie art. 67a Ordynacji podatkowej upatrywać w zapłacie podatku. Sąd podkreślił, że wydatki skarżącej były racjonalnie uzasadnione. W ostatnich latach nie dokonywała zakupów jakichkolwiek dóbr luksusowych, a jedynie takich, które umożliwiały jej codzienną egzystencję (np. pralka, kuchenka itp.), bez korzystania z pomocy państwa - opieki społecznej. Także w tym celu skarżąca dokonała zbycia większej nieruchomości (60,01 m²), gdyż oceniając swoją sytuację materialną po śmierci męża, doszła do wniosku, że nie utrzyma samodzielnie dużego mieszkania. Dokonała zakupu dużo mniejszego lokalu o

powierzchni 36,94 m². Jej działanie w postępowaniu przed organami nie nosiło znamion uchylania się od zapłaty zobowiązania podatkowego. Wręcz przeciwnie - wezwana przez organ, gdy wykazano jej, że nie spełniła wymogu formalnego do uzyskania tzw. ulgi meldunkowej, złożyła korektę deklaracji PIT za 2009 r., w której wykazała zaległość. Jednakże ze względu na swoją sytuację osobistą i finansową zwróciła się o przyznanie jej ulgi w postaci umorzenia tego zobowiązania. W ocenie Sądu zasadne jest rozważenie czy istnieje interes publiczny w umorzeniu skarżącej zaległości podatkowej. Nie można się zgodzić z oceną organu, że w interesie publicznym jest tylko i wyłącznie zapłata podatku; skarżąca osiąga bowiem stały dochód. Należy tę kwestię rozważyć szerzej i wziąć pod uwagę skutki egzekucji zaległości podatkowej dla skarżącej, które mogą okazać się daleko idące. Wysoce prawdopodobne jest, że wyegzekwowanie należności spowoduje stałą konieczność korzystania skarżącej z pomocy państwa. Zatem nie można uznać, że w interesie publicznym jest doprowadzenie skarżącej do ubóstwa i pozbawienie jej środków finansowych, wystarczających jedynie na bieżące funkcjonowanie. Wskazywaniem, że do tej pory nie korzystała z pomocy społecznej nie można argumentować braku interesu publicznego czy też ważnego interesu strony. Organ powinien rozważyć czy w związku z zastosowaniem ulgi strona nadal będzie mogła normalnie żyć, zachować środki wystarczające na jej funkcjonowanie i uniknie ubóstwa, bez konieczności korzystania z opieki społecznej, co jest niewątpliwie w interesie publicznym. Należy wziąć też pod uwagę, że zobowiązanie podatkowe powstało wyłącznie z braku należytej wiedzy strony. Gdyby złożyła oświadczenie, Skarb Państwa nie miałby roszczenia o zapłatę podatku.

W sprawie I SA/Go 117/15 Sąd oddalił skargę na decyzję w przedmiocie umorzenia postępowania podatkowego. Strona skarżąca złożyła w terminie określonym w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (u.p.s.d.) zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych. Następnie złożyła zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych dotyczące tych samych rzeczy. Wyjaśniła jednocześnie, że nie zamierza korzystać z ulgi podatkowej, lecz domaga się wyliczenia podatku od spadku na zasadach ogólnych. W złożonych wyjaśnieniach wskazała, że omyłkowo złożyła zgłoszenie na druku SD-Z2. Należało rozstrzygnąć czy w stanie faktycznym sprawy istniała bezprzedmiotowość postępowania podatkowego. Złożenie w dniu 29 września 2014 r. zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy (na druku SD-3) spowodowało wszczęcie postępowania. Zgodnie z treścią art. 208 § 1 Ordynacji

podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Przesłanka bezprzedmiotowości występuje, gdy brak jest któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego – co skutkuje tym, że nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Bezprzedmiotowość zachodzi wówczas gdy brak jest podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy, brak przedmiotu postępowania. Sąd uznał, że bezprzedmiotowość postępowania w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn wystąpiła z uwagi na to, że strona została zwolniona z mocy prawa z podatku na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Wskutek dokonania w ustawowym terminie zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych na druku SD-Z2 tytułem spadku po zmarłym ojcu skarżąca z mocy prawa została zwolniona z podatku od spadków i darowizn. Złożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych jest czynnością materialno-techniczną, mającą na celu i warunkującą uzyskanie zwolnienia podatkowego, określonego w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgłoszenie to stanowi wyłącznie oświadczenie spadkobiercy o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, zaś jego niezłożenie w ustawowym terminie powoduje utratę prawa do zwolnienia od podatku. Złożenie przez skarżącą zgłoszenia, o którym mowa w art. 4 a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. spowodowało, że nie powstało zobowiązanie podatkowe, a tym samym brak jest podstaw do wydania decyzji wymiarowej. Złożenie przez skarżącą zgłoszenia SD-Z2 w dniu 1 września 2014 r. nie spowodowało wszczęcia postępowania podatkowego, bo nie jest zeznaniem podatkowym. Przy zgłoszeniu nie ma podstawy do wydania decyzji podatkowej, ponieważ wówczas zobowiązanie nie powstaje. Wszczęcie takiego postępowania spowodowało natomiast złożenie w dniu 29 września 2014 r. zeznania o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, jednakże z uwagi na brak przedmiotu postępowania – zobowiązania podatkowego – organ był zobowiązany je umorzyć, brak bowiem było podstawy do wydania decyzji konstytutywnej ustalającej wysokość zobowiązania z uwagi na zwolnienie z mocy prawa.

W sprawie I SA/Go 245/15 rozpoznana została skarga na postanowienie w przedmiocie pozostawieniu bez rozpatrzenia odwołania od decyzji. Podstawę prawną postanowienia stanowił art. 169 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej, a w uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał, że w wyznaczonym siedmiodniowym terminie, pełnomocnik skarżącego będący adwokatem, nie uzupełnił braków podania, tj. nie przedłożył podpisanego odwołania ani też nie złożył podpisu na odwołaniu, znajdującym się w aktach sprawy. W zarzutach podniesiono, że Dyrektor Izby Skarbowej jako organ odwoławczy nie jest właściwy do podejmowania jakichkolwiek rozstrzygnięć w sprawie.

Według skarżącego to organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję, jest obowiązany, po wpłynięciu odwołania, zbadać wymogi formalne tego odwołania (podania). I to ten organ w przypadku, gdy odwołanie nie spełnia ww. wymogów, wzywa wnoszącego odwołanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Zdaniem skarżącego, do czasu, kiedy odwołanie nie zostanie uzupełnione „na etapie organu podatkowego, który wydał zaskarżaną decyzję”, nie może ono być przekazane w trybie art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej organowi odwoławczemu. Podniósł przy tym, że pismo niezawierające wszystkich wymogów formalnych, jest zwykłym pismem, nie zaś żadnym odwołaniem, któremu nie może być nadany dalszy prawidłowy bieg. Twierdził, że organ pierwszej instancji nie przekazał organowi odwoławczemu żadnego odwołania a wyłącznie pismo zawierające braki formalne, do weryfikacji których i ich usuwania wyłącznie właściwym jest organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję, nie zaś organ odwoławczy. Dodał, że organ odwoławczy może wydać postanowienie w przedmiocie pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia wyłącznie w trybie art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, który w tej sprawie nie ma zastosowania. Twierdził, że tylko organ podatkowy, który wydał decyzję, ma prawo wydać – wobec nieusunięcia braków na wezwanie – postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej). Niepodpisane pismo (odwołanie), jako niewywołujące żadnych skutków prawnych, nie powinno być w ogóle znaleźć się przed organem odwoławczym, co wprost wynika z przepisów Ordynacji podatkowej. Skarżący podtrzymał swoje stanowisko, że organem wyłącznie właściwym do wezwania do uzupełnienia braków formalnych odwołania, które nie zawierało podpisu, był i jest w myśl przepisów Ordynacji podatkowej organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję, a do którego wpłynęło podanie bez podpisu, tj. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, nie zaś organ odwoławczy, tj. Dyrektor Izby Skarbowej. Kolejny raz zostało wskazane, że wnoszący odwołanie nie został przez właściwy organ wezwany do uzupełnienia braków formalnych tego odwołania, co nie wywołuje żadnych skutków prawnych. Ujemne skutki prawne dla wnoszącego odwołanie mogłyby nastąpić wyłącznie po uprzednim prawidłowym wezwaniu przez właściwy do tego organ, nie zaś przez organ do tego nieuprawniony. Zdaniem skarżącego, skoro nie został skutecznie wezwany przez właściwy organ, to tym samym nie biegnie żaden termin, któremu ewentualnie mógłby uchybić, co też ewentualnie mogłoby powodować pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Sąd uznał zarzuty skargi za niezasadne, w szczególności

w zakresie rażącego naruszenia przepisów o postępowaniu przez wydanie postanowień w przedmiocie pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia przez nieuprawniony organ, z naruszeniem bezwzględnie obowiązujących przepisów o właściwości miejscowej i rzeczowej. Sąd nie podzielił poglądu, że właściwość organu na etapie wniesienia odwołania należy postrzegać w kontekście art. 223 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję. Na tej podstawie skarżący utrzymywał, że po wpłynięciu odwołania to organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję – „jako właściwy organ do nadania sprawie na tym jej etapie dalszego prawidłowego biegu” – ma obowiązek wezwać wnoszącego odwołanie do usunięcia ewentualnych braków, ponieważ to wyłącznie do niego należy zbadanie spełniania wymogów formalnych odwołania (podania); w tym tych, o których mowa w art. 168 § 3 Ordynacji podatkowej. Sąd wskazał, że należy mieć na względzie zasadę dewolutywności w administracyjnym postępowaniu podatkowym, która oznacza, że wniesienie odwołania powoduje przeniesienie właściwości do przeprowadzenia postępowania do organu wyższego stopnia. Nie ma przy tym znaczenia, że odwołanie jest środkiem względnie dewolutywnym, tzn. jego rozpatrzenie przez organ odwoławczy następuje tylko w sytuacji nieuwzględnienia go przez organ pierwszej instancji. Wniesienie odwołania do organu, który wydał zaskarżoną decyzję, bo to za jego pośrednictwem następuje złożenie tego środka zaskarżenia do organu odwoławczego, wszczyna etap odwoławczy postępowania, w którym właściwym jest organ drugiej instancji. Do odwoławczego organu podatkowego, jako właściwego, należy podejmowanie czynności w postępowaniu odwoławczym, do których w pierwszej kolejności należy niewątpliwie zaliczyć zbadanie odwołania pod kątem spełniania przez nie wymogów formalnych. Odwołanie jest jedną z form podania, wymienioną wyraźnie w art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie zaś do art. 235 tej ustawy w sprawach nieuregulowanych w art. 220-234 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji. Z powyższego należy wywieść zasadę, że organem właściwym do dokonania wezwania celem usunięcia braków podania jest organ, przed którym toczy się postępowanie w danej instancji. Tryb usuwania braków formalnych podania przewiduje art. 169 Ordynacji podatkowej i to na jego podstawie, w związku z ww. art. 235 tej ustawy podatkowy organ odwoławczy, jeżeli odwołanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z

pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Sąd uznał za nieuprawnione twierdzenie, że organem właściwym do wezwania strony do usunięcia braków formalnych odwołania, jak również do ewentualnego wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia na skutek nieusunięcia objętych wezwaniem braków, był wyłącznie organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję. Czynności organu podatkowego, do którego wpłynęło odwołanie, określa art. 227 Ordynacji podatkowej. Do organu tego należy - i to w sytuacji, gdy nie wyda on na podstawie art. 226 tej ustawy decyzji uwzględniającej w całości odwołanie wniesione przez stronę – przekazanie odwołania wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni od otrzymania odwołania, w tym również ustosunkowanie się do przedstawionych zarzutów. W związku z tym ostatnim obowiązkiem możliwe będzie wezwanie strony przez organ, który wydał decyzję, o spełnienie wymogu z art. 222 Ordynacji podatkowej, w myśl którego odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać m.in. zarzuty przeciw decyzji. Wezwanie w tym zakresie będzie miało na celu umożliwienie organowi pierwszej instancji wywiązanie się z obowiązku określonego w art. 227 Ordynacji podatkowej, tj. ustosunkowanie się do przedstawionych zarzutów. W razie nieuzupełnienia takiego braku, to organ odwoławczy, zgodnie z art. 228 § 1 pkt 3 cyt. ustawy, stwierdza w formie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jako niespełniającego warunków wynikających z art. 222 tej ustawy. Nietrafne jest twierdzenie skarżącego, że tylko w powyższym zakresie organ odwoławczy uprawniony jest do orzekania o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia. Przepis art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej dotyczy bowiem tylko tego szczególnego warunku określonego co do odwołania od decyzji organu podatkowego. Natomiast nie wyklucza to a co więcej, nie zwalnia organu odwoławczego od podjęcia czynności celem usunięcia innych braków formalnych odwołania, jako że należy to do organu, przed którym toczy się postępowanie.

W sprawie **I SA/Go 290/15** Sąd uchylił postanowienie odmawiające wszczęcia postępowania. Organ upoważniony do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych utrzymał w mocy wydane przez siebie postanowienie odmawiające wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Spółka wniosła o udzielenie interpretacji, w szczególności dotyczącej art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz § 5 ust. 2 i § 6 ust. 1 i 4 rozporządzenia

Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (rozporządzenie strefowe). W opisie zdarzenia przyszłego skarżąca wskazała, że zajmuje się produkcją płyt pilśniowych, w 2014 r. teren należący do niej zakładu został włączony w granice Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, a w dniu 9 maja 2014 r. otrzymała zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy. W oparciu o to zezwolenie realizuje projekt inwestycyjny polegający na kompleksowej rozbudowie funkcjonującego przedsiębiorstwa (rozbudowa zakładu i parku maszynowego) i ponosi wydatki związane m. in. z wybudowaniem i wyposażeniem nowej hali produkcyjnej. Jest dużym przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i przepisów unijnych. Jednym z zawartych w zezwoleniu warunków prowadzenia działalności gospodarczej w Strefie jest poniesienie na jej terenie, w określonym terminie, wydatków inwestycyjnych w rozumieniu § 6 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia strefowego. Skarżąca zawarła umowę leasingu finansowego maszyny, która będzie wykorzystywana przez nią na potrzeby prowadzonej na terenie Strefy działalności. Odbiór maszyny nastąpi dopiero po zakończeniu montażu, rozruchu oraz zakończeniu odpowiednich testów. Po prawidłowym zakończeniu umowy leasingu i zrealizowaniu wszelkich należnych płatności z niej wynikających, spółka jest zobowiązana do nabycia na własność przedmiotu leasingu od finansującego, o ile finansujący do tego wezwie. Skarżąca zobowiązała się do zawarcia z finansującym umowy przenoszącej własność przedmiotu leasingu po zakończeniu trwania umowy, na warunkach w niej przewidzianych, w razie wezwania jej przez finansującego do wykupu. Pod względem ekonomicznym przedmiot leasingu będzie stanowił składnik majątku spółki, spółka będzie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od przedmiotu leasingu, cena nabycia maszyny zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Wszystkie wydatki związane z leasingiem są ponoszone po dniu uzyskania zezwolenia. Spółka zadała dwa pytania: 1) czy wydatki na nabycie przedmiotu umowy stanowiącego element inwestycji spółki na terenie Strefy, które ponosi (poniesie) w okresie wynikającym z zezwolenia, stanowią i będą stanowić dla niej wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą w rozumieniu rozporządzenia strefowego; 2) czy warunek dotyczący utrzymania własności składników majątku, z którymi związane są wydatki inwestycyjne należy uznać za spełniony po upływie 5 lat dnia wprowadzenia przedmiotu umowy do prowadzonej przez spółkę na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych

ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zdaniem skarżącej opisane przez nią w pytaniu pierwszym wydatki stanowią i będą stanowić dla niej wydatki kwalifikujące się od objęcia pomocą w rozumieniu rozporządzenia strefowego. Opisany w pytaniu drugim warunek zostanie spełniony po upływie 5 lat od dnia wprowadzenia przedmiotu umowy do prowadzonej przez spółkę ewidencji. Swoje stanowisko we wniosku uzasadniła. Odmawiając wszczęcia postępowania w sprawie wniosku spółki o wydanie interpretacji indywidualnej organ - powołując przepisy art. 120 oraz art. 14b i art. 14c Ordynacji podatkowej – stwierdził, że istotą interpretacji jest rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Podstawową kwestią jest dokonanie oceny, czy żądanie wnioskodawcy dotyczy faktycznie przepisów prawa podatkowego, czy też wykracza poza ten zakres. Według organu celem wnioskodawcy jest uzyskanie interpretacji dotyczącej zakwalifikowania określonych wydatków do kosztów kwalifikowanych inwestycji oraz zbadanie warunku dotyczącego utrzymania własności składników majątku, z którymi związane są wydatki inwestycyjne w rozumieniu rozporządzenia strefowego. Istota zagadnień przedstawionych przez wnioskodawcę nie dotyczy sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. miałby zastosowanie dopiero po rozstrzygnięciu kwestii nieuregulowanej przepisami prawa podatkowego. Wymieniony przepis ani inne przepisy prawa podatkowego nie zawierają pojęcia „kwalifikowanych kosztów inwestycji” i nie normują kwestii podatkowych związanych z ich interpretacją. Prawidłowość zakwalifikowania określonych wydatków do takich kosztów nie może podlegać ocenie prawnej w kontekście przepisów ww. ustawy. Organ uznał się za niewłaściwy dla zbadania warunków umożliwiających zaliczenie wskazanych przez spółkę wydatków inwestycyjnych związanych z zakupem przedmiotu umowy do kosztów kwalifikowanych, jak również warunku dotyczącego utrzymania jego własności, bowiem zagadnienia te nie są regulowane przepisami podatkowymi. Wskazał, że ustawą podatkową może być tylko ustawa, która spełnia kryteria określone w art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, a unormowania rozporządzenia strefowego nie stanowią przepisów prawa podatkowego zdefiniowanych w ww. artykule. Interpretacja ograniczona jest dyspozycją art. 3 pkt 2 w zw. z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej i nie obejmuje przepisów ww. rozporządzenia. W skardze podniesiono, że zadane pytanie odnosiło się do konkretnych przepisów prawa podatkowego, tj. art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych oraz przepisów stanowiących element konstrukcyjny tej ustawy, tj. rozporządzenia strefowego. Złożony wniosek spełniał wszelkie wymogi formalne określone przepisami Ordynacji podatkowej. Organ miał obowiązek odnieść się merytorycznie do oceny prawnej przedstawionego opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego. Sąd wskazał, że dla celów postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ustawodawca nie wprowadził definicji pojęcia przepisów prawa podatkowego. Należy posłużyć się definicjami zawartymi w Ordynacji podatkowej. Stosownie do art. 3 pkt 1 tej ustawy, ilekroć jest w niej mowa o ustawach podatkowych rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Zgodnie z art. 3 pkt 2 cyt. ustawy ilekroć jest w niej mowa o przepisach prawa podatkowego rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Przepisy prawa podatkowego, stanowiąc autonomiczną dziedzinę prawa podatkowego, nie są całkowicie odrębne, niezależne i niepowiązane z innymi dziedzinami systemu prawnego. Wiele przepisów podatkowych uzależnia powstanie zobowiązań podatkowych czy wysokość tych zobowiązań a także podstaw do zwolnienia od opodatkowania od zdarzeń czy czynności uregulowanych bądź zdefiniowanych w innych przepisach niebędących przepisami prawa podatkowego. W rozpoznawanej sprawie art. 17 ust 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odsyła do regulacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Przyjąć należy, że jakkolwiek przepisy prawa podatkowego wskazują na konsekwencje podatkowe, to niejednokrotnie znajdują one zastosowanie dopiero po spełnieniu przesłanek określonych w innych gałęziach prawa. Wypełnienie przesłanek z nich wynikających stanowi nieraz podstawę do dokonania analizy konkretnych przepisów podatkowych. Niejednokrotnie przepisy te stanowią warunek sine qua non zastosowania przepisów podatkowych, a co za tym idzie ustalenia konsekwencji podatkowych dla danego podmiotu. Brak zatem podstaw na gruncie interpretacji podatkowych do zawężonego odwołania się do przepisów prawa podatkowego jako przesłanki wydania interpretacji. Spółka w skardze

wskazała, że doprecyzowanie zasad zwolnienia uregulowanego w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znajduje się w przepisach rozporządzenia strefowego, do których ww. przepis odsyła. Sąd zgodził się z powyższym oraz zwrócił uwagę, że przepisy § 5 oraz § 6 rozporządzenia strefowego wprost odwołują się do kwestii dotyczących zwolnienia od podatku dochodowego. Przywołane przepisy rozporządzenia tworzą z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych normę prawną, która stanowi normatywny przedmiot indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II Ordynacji podatkowej. Obowiązku udzielania przez organ podatkowy pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego nie można zawęzić wyłącznie do ustaw zawierających w tytule pojęcie prawa podatkowego, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano elementy, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość. Prawo podatkowe w kontekście wymogów dotyczących wydawania jego indywidualnych interpretacji, należy określić jako ogół przepisów regulujących zasady powstawania, ustalania oraz wygasania zobowiązań podatkowych oraz obowiązki podatników, płatników i inkasentów poszczególnych podatków, a także traktujących o obowiązujących procedurach, które powinny być przestrzegane przez organy podatkowe i strony w trakcie postępowania podatkowego, jak również wykonywania innych czynności zmierzających do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i skutecznego poboru podatku. Pod pojęciem prawa podatkowego należy rozumieć wszelkie normy prawne, które regulują elementy konstrukcyjne, tj. podmiotowe i przedmiotowe podatku, w tym także normy prawne nie znajdujące się w ustawach podatkowych. Wprowadzenie w życie przepisów dotyczących interpretacji podatkowych dokonywanych przez organy podatkowe miało na celu przede wszystkim zminimalizowanie skutków ryzyka wszelkich działań podejmowanych przez podatników, płatników i inkasentów. Przedmiotem interpretacji przepisów prawa podatkowego są materialnoprawne regulacje tego prawa. Jeżeli pojęcia z przepisów prawnych innych dziedzin prawa zostały uwzględnione, wykorzystane w określonych unormowaniach prawa podatkowego, które się do nich bezpośrednio lub w sposób dorozumiany odwołują, do zobowiązań podatkowych zastosowanie znajdują normy prawa podatkowego, a nie współtworzące je tylko pojęcia z pozostałych gałęzi prawa zaczerpnięte. Norma prawnopodatkowa będzie wówczas jednak zbudowana nie tylko z określonych przepisów ustawy podatkowej, ale i z regulacji prawnych innych dziedzin prawa. Interpretacji w rozumieniu rozdziału 1a działu

II Ordynacji podatkowej podlegać będą wszystkie przepisy tworzące konkretną normę podatkową, w tym przepisy niepodatkowe, ocena możliwości stosowania i wykładnia, których są niezbędne dla zinterpretowania normy prawnopodatkowej. Nieprawidłowe będzie natomiast wydanie interpretacji dotyczącej wyłącznie przepisów innych niż podatkowe, które nie tworzą normy podatkowej, nie będzie bowiem stanowiło interpretacji.

W sprawie I SA/Go 316/15 WSA oddalił skargę na decyzję utrzymującą w mocy orzeczenie organu pierwszej instancji, mocą której dokonano zabezpieczenia na majątku skarżącego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r.

Jeden z problemów, który pojawił się na tle rozpoznawanej sprawy dotyczył zarzutu braku skutecznego przedłużenia kontroli podatkowej. Jak wskazywał skarżący, postanowienie o przedłużeniu postępowania kontrolnego zostało mu doręczone po upływie wyznaczonego terminu zakończenia kontroli podatkowej, tj. po dniu 30 stycznia 2015 r. W tej sytuacji, zgodnie z art. 284b § 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 17 ust 6 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, dowody przeprowadzone w toku kontroli nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karnoskarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy. W konsekwencji, nie mogą stanowić podstawy wydania decyzji o zabezpieczeniu w oparciu o art. 33 § 2 pkt 2, § 3 oraz § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Organ odwoławczy uznał powyższy zarzut za bezzasadny i wyjaśnił, że termin zakończenia kontroli na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 29 października 2014 r. został wskazany na 30 stycznia 2015 r. Postanowieniem z dnia 26 stycznia 2015 r. zawiadomiono skarżącego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, podając jednocześnie przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i nowy termin jej zakończenia na 27 lutego 2015 r. Postanowienie to zostało doręczone w dniu 2 lutego 2015 r. Organ podkreślił, że art. 284b Ordynacji podatkowej nie wskazuje terminu, w jakim ma zostać wykonany obowiązek zawiadomienia kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie. Wspierając się poglądami wyrażonymi w wyrokach sądów administracyjnych wskazał, że doręczenie postanowienia o niezakończeniu kontroli w terminie po upływie terminu oznaczonego w upoważnieniu do kontroli, wbrew twierdzeniom skarżącego, nie powoduje, że zebrane w jej toku dowody nie mogą stanowić podstawy wydania decyzji o zabezpieczeniu w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej. Skarżący stawiając zarzut nie podał, do jakich

konkretnie dowodów zarzut ten się odnosi; niemniej organ zaznaczył, że nie stwierdzono czynności kontrolnych dokonanych w dniach od 30 stycznia do 2 lutego 2015r. W skardze został ponowiony zarzut, że nie doszło do skutecznego przedłużenia kontroli podatkowej. Skarżący podniósł, że przez analogię w rozpoznawanej sprawie powinno się stosować art. 212 Ordynacji podatkowej. Wywodził, że skoro organ podatkowy jest związany wydaną przez siebie decyzją dopiero od momentu jej doręczenia, to logicznym jest, że postanowienie przedłużające kontrolę, aby wywołać skutki prawne, musi zostać doręczony (a nie tylko sporządzony) przed upływem terminu jej zakończenia. A tak się nie stało. W konsekwencji tego brak jest możliwości wydania decyzji zabezpieczającej na podstawie art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej, bowiem kontrola nie może się toczyć a wymieniony przepis jest podstawą wydania zaskarżonej decyzji o zabezpieczeniu. WSA odnosząc się do spornej kwestii w uzasadnieniu wyroku wskazał, że zgodnie z art. 284b § 1 Ordynacji podatkowej kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283. W myśl § 2, o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli (art. 284 b § 3 Ordynacji podatkowej). Z treści art. 291 § 4 Ordynacji podatkowej wynika, że kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Żaden przepis Ordynacji podatkowej (czy też innych ustaw) nie wskazuje, że sankcją za nieprzedłużenie terminu zakończenia kontroli podatkowej jest jej automatyczne zakończenie. Upływ terminu ważności upoważnień do przeprowadzenia kontroli nie oznacza zakończenia postępowania kontrolnego. Upływ tego terminu jest istotny z punktu widzenia uprawnień inspektora kontroli skarbowej oraz innych pracowników kontroli skarbowej do podejmowania czynności kontrolnych. Ewentualny okres przerwy w terminach ważności upoważnienia ma bowiem ten skutek, że w okresie tym nie mogą być podejmowane czynności kontrolne. Nieważne są tylko te czynności kontrolne, które zostały podjęte w okresie braku ważności upoważnienia, z zastrzeżeniem jednak, że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli. Skarżącemu został wskazany nowy termin zakończenia kontroli. Przepis art. 284b Ordynacji podatkowej nie wskazuje terminu, w jakim ma zostać wykonany obowiązek

zawiadomienia kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie. Również forma, w jakiej organ ma to uczynić (postanowienie, pismo-zawiadomienie, czy też inna), nie został wprost w przepisach przewidziana. Z przepisu tego wynika przede wszystkim obowiązek organu zawiadomienia kontrolowanego o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, z podaniem przyczyn przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazaniem nowego terminu jej zakończenia. Zasada ta obowiązuje kontrolującego także, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn od niego niezależnych (art.292 w związku z art. 140 § 2 Ordynacji podatkowej). Takie zawiadomienie ma charakter procesowy (wskazanie nowego terminu zakończenia kontroli) i bezpośrednio oddziałuje wyłącznie na przebieg kontroli podatkowej.

Mając na względzie powyższe Sąd nie uznał za poprawne twierdzeń skarżącego, że tylko z tego powodu, że organ swojemu zawiadomieniu nadał formę postanowienia, to przez analogię powinno się stosować art. 212 Ordynacji podatkowej (w zw. z art. 219 tej ustawy), dotyczący związania od chwili doręczenia. Opowiedział się za stanowiskiem, że jeżeli organ powiadomił podatnika, podał przyczyny przedłużenia terminu i wskazał nowy termin zakończenia kontroli, to w takim przypadku nie ma zastosowania art. 284b § 3 Ordynacji podatkowej. Sąd wskazał, że powinno się mieć na względzie przebieg kontroli wobec skarżącego, z którego wynika, że postanowienie zawiadamiające o przedłużeniu kontroli organ wydał 26 stycznia 2015 r. i wówczas też podjął czynności dotyczące jego doręczenia za pośrednictwem poczty (nadanie przesyłki nastąpiło 27 stycznia 2015 r.), zatem przed upływem dotychczasowego terminu (przed 30 stycznia 2015 r.).

W sprawie I SA/Go 350/15 , mimo cofnięcia skargi, Sąd uznał je za bezskuteczne i stwierdził nieważność zaskarżonego postanowienia, jak i poprzedzającego je postanowienia organu pierwszej instancji. Skarga dotyczyła postanowienia w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej spółki cywilnej w podatku od towarów i usług za luty 2015 r. Skarżący, składając w marcu 2015 r. wniosek o rozłożenie na raty ww. zaległości podatkowej, wskazał w nim swoje imię, nazwisko i adres oraz dopisał nazwę spółki cywilnej, podał jej NIP oraz dołączył załącznik do PIT-36 za 2014 r. dotyczący współników. Wniosek podpisał swoim imieniem i nazwiskiem. Organ pierwszej instancji uzyskał z Głównego Urzędu Statystycznego informację, że wymieniona spółka cywilna powstała i rozpoczęła działalność 16 maja 1997 r., natomiast zakończyła ją 1 lutego 2015 r., a z rejestru REGON została skreślona 9 lutego 2015 r. Następnie 31 marca

2015 r. wydał postanowienie, którym na podstawie art. 165a § 1 w zw. z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej odmówił spółce wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej. W uzasadnieniu wskazał, że podatnikiem podatku od towarów i usług była spółka cywilna a 1 lutego 2015 r. nastąpiło ustanie jej bytu prawnego i zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, tzn. spółka nie istnieje. W momencie wpływu wniosku spółki o udzielenie ulgi spółka już nie istniała, nie można zatem wszcząć postępowania na wniosek nieistniejącego podmiotu. W zażaleniu skarżący wskazał, że wniosek o rozłożenie zaległości podatkowej na raty złożył jako były wspólnik spółki cywilnej, na co jego zdaniem zezwala art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej. Zaznaczył, że jest osobą trzecią w rozumieniu art. 115 § 1 ww. ustawy. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie. Potwierdził, że w dacie złożenia wniosku spółka cywilna nie istniała. Zaznaczył, że spółka cywilna jest specyficznym podmiotem podatkowym na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. Powstaje skutek zawarcia umowy przez wspólników, której rozwiązanie oznacza, że spółka traci swój byt, a tym samym podmiotowość prawnopodatkową oraz zdolność procesową do bycia stroną w postępowaniu podatkowym. Podkreślił, że nie można prowadzić postępowania podatkowego ani kierować decyzji podatkowych do podmiotu, który przestał istnieć. Uznał, że organ pierwszej instancji, posiadając informacje o rozwiązaniu spółki cywilnej, prawidłowo odmówił wszczęcia postępowania. Rozważając, czy skarżący jako były wspólnik spółki cywilnej posiada status strony postępowania w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowej w podatku od towarów i usług za luty 2015 r. wskazał, że ponosi on, jako były wspólnik spółki cywilnej, odpowiedzialność na podstawie art. 115 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten wymaga wydania decyzji o odpowiedzialności byłych wspólników za zaległości spółki. Jest to odpowiedzialność osoby trzeciej, podmiotu odrębnego od podatnika, jakim jest spółka cywilna. Były wspólnik spółki cywilnej nie jest jej następcą prawnym. Stwierdził, że skarżący nie jest osobą trzecią w rozumieniu art. 115 § 2 Ordynacji podatkowej, ponieważ w stosunku do niego nie wydano decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zobowiązania zlikwidowanej spółki.

W skardze podniesiono zarzut naruszenia przepisów art. 133 § 1 i 2 w zw. z art. 67 § 1 pkt 2 oraz art. 67b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej przez błędną ich interpretację i wadliwe zastosowanie. Skarżący wyjaśnił, że zobowiązany podmiot (spółka) nie miał już zdolności do podejmowania jakichkolwiek działań, w tym także do składania

ewentualnych wniosków o odroczenie płatności podatku czy rozłożenie zaległości podatkowej na raty, wystąpił zatem z wnioskiem jako były wspólnik spółki osobowej. Przed wyznaczoną rozprawą skarżący cofnął skargę wskazując, że organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję, w której orzekł o solidarnej odpowiedzialności byłych wspólników spółki cywilnej za zaległość podatkową spółki z tytułu podatku od towarów i usług za luty 2015 r. Sąd uznał to cofnięcie za niedopuszczalne i wyrokiem z dnia 14 października 2015 r. stwierdził nieważność zaskarżonego postanowienia oraz poprzedzającego je postanowienia organu pierwszej instancji. Badając zgodnie z art. 60 p.p.s.a. dopuszczalność cofnięcia skargi Sąd stwierdził, że umorzenie postępowania spowodowałoby pozostawienie w obrocie prawnym postanowienia dotkniętego jedną z wad uzasadniających stwierdzenie jego nieważności. Spółka cywilna, której skarżący był wspólnikiem, zakończyła swój byt prawny 1 lutego 2015 r. i organy podatkowe odniosły się do tego faktu w wydanych przez siebie rozstrzygnięciach. Zasadnicze znaczenie miało jednak to, że w marcu 2015 r. wniosek o rozłożenie na raty złożył skarżący, ponieważ on go podpisał, jego imię i nazwisko figuruje w nagłówku wniosku. Dopisanie w tym miejscu, pod imieniem, nazwiskiem i adresem, nazwy spółki oraz wskazanie numeru NIP tego nieistniejącego już podmiotu nie oznaczało, że wniosek o rozłożenie zaległości na raty złożyła rozwiązana spółka cywilna. Organ pierwszej instancji błędnie przyjął, że wnioskodawcą była spółka cywilna a nie podpisany na wniosku skarżący i do nieistniejącej spółki skierował postanowienie odmawiające wszczęcia postępowania podatkowego, wymieniając ją w rubrum orzeczenia, jak i adresując na nią postanowienie. Skierował zatem postanowienie do osoby niebędącej stroną w sprawie i jednocześnie osoby nieistniejącej. Jakkolwiek spółka cywilna ma podmiotowość podatkową w podatku od towarów i usług i może być stroną postępowań dotyczących tego podatku, to nie mogła być stroną w postępowaniu wywołanym wnioskiem skarżącego, z tego powodu, że nie istnieje i wniosku takiego złożyć nie mogła (i nie złożyła). Kierowane przez organ pierwszej instancji do nieistniejącego podmiotu postanowienie zostało utrzymane w mocy przez organ odwoławczy, przy czym organ ten za stronę postępowania uznał skarżącego i do niego skierował wydane przez siebie postanowienie. Organ odwoławczy stwierdził, że spółka cywilna jest specyficznym podmiotem podatkowym na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług, rozwiązanie umowy spółki oznacza, że spółka traci swój byt i nie można prowadzić postępowania podatkowego, ani kierować decyzji podatkowych do podmiotu, który przestał istnieć, a mimo to utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej

instancji skierowane do nieistniejącego podmiotu, który w dodatku nie był wnioskodawcą. Sąd wskazał, że przepis art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej wyszczególnia podstawy stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, a z mocy art. 219 Ordynacji podatkowej stosuje się go również do ostatecznych postanowień. Nieważność zachodzi m. in. wówczas, gdy postanowienie zostało wydane z rażącym naruszeniem prawa (pkt 3) albo gdy zostało skierowane do osoby niebędącej stroną w sprawie (pkt 5). Postanowienie organu pierwszej instancji zostało skierowane do nieistniejącego podmiotu, nie będącego stroną w sprawie, należało zatem stwierdzić jego nieważność z tej przyczyny. Organ odwoławczy utrzymując w mocy postanowienie, co do którego zachodziła przesłanka nieważności, wydał swoje rozstrzygnięcie z rażącym naruszeniem prawa, tj. art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej, wyczerpując tym samym przesłankę nieważności wskazaną w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

V. Wybrane sprawy i zagadnienia z orzecznictwa Wydziału II.

1. Sprawy z zakresu prawa budowlanego

Spśród spraw oznaczonych symbolem 601 (budownictwo) dostrzeżenia wymaga sprawa o sygn. akt **II SA/Go 588/15**, w której Sąd - uchylając decyzję wojewódzkiego inspektora nadzoru budowlanego utrzymującą w mocy decyzję inspektora powiatowego stwierdzającą na podstawie art. 51 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2013r., poz. 1409), iż nie zachodzi konieczność nałożenia na inwestorów obowiązku wykonania czynności lub robót budowlanych w celu doprowadzenia wykonanych robót do stanu zgodnego z prawem oraz że wykonany zakres prac nie narusza obowiązujących przepisów - uznał, iż o ile można zgodzić się ze stanowiskiem organu, zgodnym z uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 10 stycznia 2011 r. (sygn. akt II OPS 2/10) o niemożności zobowiązania inwestora do złożenia przewidzianego w art. 32 ust. 4 pkt 2 ustawy Prawo budowlane oświadczenia o prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane w postępowaniu naprawczym prowadzonym na podstawie art. 51 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, nie oznacza to jednak, iż organ nadzoru budowlanego w postępowaniu tym w ogóle nie może badać, w toku podejmowanych przez siebie czynności dowodowych,

kwestii prawa inwestora do dysponowania nieruchomością na cele budowlane. Skoro bowiem w postępowaniach dotyczących pozwolenia na budowę inwestor ma obowiązek wykazania prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane, to taki sam warunek musi być spełniony, aby mogło nastąpić doprowadzenie robót budowlanych do stanu zgodnego z prawem, stosownie do art. 51 ust. 1 ustawy Prawo budowlane. Stąd też Sąd stwierdził, iż organ administracji powinien był - czego jednak nie uczynił - ustalić w postępowaniu naprawczym, czy inwestorzy nadal nie posiadają prawa do dysponowania nieruchomością na cele budowlane. To bowiem, że nie posiadali takiego prawa w chwili wydania decyzji o pozwoleniu na budowę zostało już przesądzone w decyzji o uchyleniu decyzji o pozwoleniu na budowę i odmowie zatwierdzenia projektu.

W kolejnej sprawie z tego zakresu (sygn. akt **II SA/Go 514/15**) Sąd uchylił decyzje organów Inspekcji Nadzoru Budowlanego obydwu instancji, stwierdzając że postępowanie błędnie zostało przeprowadzone w trybie kontroli utrzymania obiektu budowlanego (art. 66 ustawy Prawo budowlane), natomiast powinno być przeprowadzone w trybie legalizacji obiektu budowlanego (art. 49b ustawy Prawo budowlane). Wyrok zapadł w następującym stanie prawnym i faktycznym sprawy. W stanie faktycznym sprawy decyzją z maja 2015 r. powiatowy inspektor nadzoru budowlanego umorzył postępowanie w sprawie stanu technicznego przepustu odprowadzającego wodę z rowu melioracyjnego stwierdzając, że zebrany materiał dowodowy (protokoły oględzin oraz książka obiektu budowlanego) wskazuje, że przepust jest sprawny technicznie. Organ wskazał, że urządzenie prowadzi nadmiar wód z rowu melioracyjnego przy ograniczeniu rzędną wlotu do przepustu i rzędną piętrzenia w jeziorze, a w toku oględzin nie stwierdzono uszkodzeń urządzenia. Zauważono natomiast, że estetyka obiektu i jego otoczenia nie jest zadowalająca, wymagane jest wykoszenie traw i porostów w otoczeniu przepustu i odmulania przewodu przepustu. Zalecono, by oznakować obiekt i wykonać prace renowacyjne. Od powyższej decyzji strony wniosły odwołanie, podnosząc błędne skupienie się przez organ na stanie technicznym przepustu, zamiast na jego posadowieniu. Wskazały, że przepust został zbudowany w roku 2008, ale nie wiadomo przez kogo. Przepust melioracyjny nie spełnia swojej roli ponieważ doprowadza do piętrzenia wody, która zbiera się na sąsiednich nieruchomościach, w tym na nieruchomościach, których odwołujące się są właścicielkami. Na skutek wniesionego odwołania organ II instancji umorzył postępowanie odwoławcze, uznając, że odwołujące się nie posiadają przymiotu

strony w postępowaniu administracyjnym, którego przedmiotem jest utrzymanie przepustu odprowadzającego wodę.

Sąd dokonując oceny materiału dowodowego stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia, zwrócił uwagę, że czynność procesowa jaką są oględziny ma ściśle określony charakter i powinna przebiegać według ustalonych przepisami prawa reguł. Oględziny mają na celu przedstawienie w formie opisowej stanu zewnętrznego obiektu będącego przedmiotem badania w danej sprawie, przy czym opis powinien zawierać wszystkie istotne, z punktu widzenia sprawy administracyjnej, elementy stanu faktycznego. Funkcją oględzin jest opisanie obiektu jako całości oraz w powiązaniu z otoczeniem w jakim obiekt został umiejscowiony. Oględziny jako czynność procesowa ma niebagatelne znaczenie w procesie ustalenia stanu faktycznego sprawy, stąd też tak ważne jest prawidłowe jej przeprowadzenie oraz utrwalenie w formie protokołu. Sąd przypomniał, że stosownie do treści art. 68 § 1 kpa protokół sporządza się tak, aby z niego wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy tym obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono oraz jakie uwagi zgłosiły obecne osoby. Sąd wskazał, że oględziny w niniejszej sprawie przeprowadzone zostały bez poszanowania wyżej wskazanych zasad. Dalej Sąd zauważył, że stosownie do treści art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane przepust jest obiektem budowlanym. Po myśli art. 28 ust. 1 ww. ustawy roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie decyzji o pozwoleniu na budowę, z zastrzeżeniem art. 29-31. Analiza przepisów art. 28 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy, wskazuje że budowa przepustu wymagała dokonania zgłoszenia. Z akt sprawy wynikało, że budowa przedmiotowego przepustu nie została zgłoszona w trybie przewidzianym przez ustawę Prawo budowlane, ponadto z pisma burmistrza z października 2013 r. wynikało, że przebudowa danego obiektu, do której miało dojść w 2008 roku, również nie została zgłoszona odpowiedniemu organowi. Wobec powyższych ustaleń organ nadzoru budowlanego winien w pierwszej kolejności rozważyć zasadność wszczęcia i przeprowadzenia postępowania w trybie art. 49b ustawy. Powyższe prowadzi do wniosku, że organ nadzoru budowlanego przeprowadził postępowanie administracyjne w nieodpowiednim trybie, a rozstrzygnięcie kończące oparł na błędnie ustalonych przepisach prawa materialnego. W ocenie Sądu zakwalifikowanie danej sprawy jako utrzymanie obiektu budowlanego oraz oparcie decyzji na art. 66 ust. 1 pkt 3 ustawy, pozostawało w sprzeczności ze zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym oraz nie prowadziło w żaden sposób do załatwienia sprawy. W sytuacji powzięcia

informacji, że przepust stanowi samowolę budowlaną w pierwszej kolejności organ nadzoru budowlanego winien zbadać, czy możliwa jest legalizacja danego obiektu budowlanego. W ramach postępowania legalizacyjnego możliwe jest z kolei nałożenie obowiązków zmierzających do przywrócenia obiektu do stanu zgodnego z przepisami prawa, co oznaczać winno jednocześnie prawidłowe jego funkcjonowanie.

Oddalając skargę w sprawie o sygn. **II SA/Go 355/15** Sąd stwierdził, że istnienie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie przesądza o wykonaniu całej inwestycji objętej pozwoleniem na budowę zgodnie z projektem budowlanym i wydanym pozwoleniem na budowę. W takim przypadku niedopuszczalne jest wszczęcie postępowania w przedmiocie legalności inwestycji. Za wadliwe należałoby uznać w takiej sytuacji prowadzenie postępowania w przedmiocie wykonania pozwolenia na budowę przy istniejącej w obrocie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie zakończonej inwestycji, objętej tym pozwoleniem. Uzyskanie przez inwestora pozwolenia na użytkowanie obiektu pozbawia zatem organy nadzoru budowlanego możliwości prowadzenia postępowania na podstawie art. 51 Prawa budowlanego, co uzasadniało wydanie przez organ nadzoru postanowienia o odmowie jego wszczęcia.

2. Sprawy z zakresu rozstrzygnięć nadzorczych Wojewody oraz aktów organów jednostek samorządu terytorialnego

Wśród spraw dotyczących rozstrzygnięć nadzorczych Wojewody na uwagę zasługuje sprawa o sygn. akt **II SA/Go 466/15**, w której przedmiotem kontroli Sądu poddana została prawidłowość stwierdzenia przez Wojewodę nieważności zarządzenia prezydenta miasta w sprawie powierzenia obowiązków dyrektora placówki opieki społecznej. Sąd oddalając skargę prezydenta miasta stwierdził, iż powierzenie pełnienia obowiązków kierownika jednostki organizacyjnej musi wynikać wprost z przepisów powszechnie obowiązujących. Mimo występującej w administracji praktyki „powierzenia pełnienia obowiązków”, ta instytucja nie znajduje oparcia w prawie. Nie przewidują jej zwłaszcza przepisy ustawy o działalności leczniczej oraz ustawy o samorządzie gminnym, jak też regulacje ustawy o pracownikach samorządowych oraz inne przepisy powszechnie obowiązujące. Brak przepisu przyznającego upoważnienie do powierzenia pełnienia obowiązków dyrektora domu pomocy społecznej oznacza niedopuszczalność podjęcia przez zarząd powiatu uchwały w takim przedmiocie. Względem na zasadę

praworządności sprzeciwia się przyjmowaniu domniemania istnienia kompetencji nie wyrażonych wprost w przepisach. Brak jest także podstaw do uznania istnienia luki prawnej, bowiem tam gdzie ustawodawca miał zamiar wprowadzić możliwość powierzenia pełnienia obowiązków, to ją wprost w przepisach zawarł, tak jest w ustawie o systemie oświaty.

W wyrokach dotyczących spraw z zakresu uchwał organów jednostek samorządu terytorialnego tutejszy Sąd wypowiadał się m.in. co do następujących zagadnień:

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 279/15** Sąd stwierdził nieważność uchwały rady miejskiej w sprawie przystąpienia do uchylecia zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego śródmieścia, objętego uchwałą rady w sprawie zmiany miejscowego planu szczegółowego zagospodarowania przestrzennego śródmieścia. Sąd nie podzielił w tej sprawie stanowiska skarżącego Wojewody, iż uchylenie przez radę gminy uchwały w przedmiocie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego było niedopuszczalne. W ocenie Sądu przez zmianę planu należy rozumieć nie tylko uchwałę zmieniającą obowiązujący plan, ale także taką uchwałę, która ma prowadzić do uchylecia obowiązującego planu. Odmienny pogląd godziłby w zasadę autonomii gminy w zakresie realizacji jej zadania własnego, jakim jest kształtowanie polityki przestrzennej. Podstawą stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu było natomiast ustalenie, iż uchwała z marca 1997 r. mimo, że uchwalona po 1 stycznia 1995 r., nie była aktem o samodzielnym charakterze, zawierającym uregulowania umożliwiające samodzielne stosowanie, bez potrzeby odnoszenia się do treści planu miejscowego uchwalonego w maju 1994 r. Nie mogła zatem powyższa uchwała zostać uznana za akt obowiązujący. Utraciła bowiem moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2004 r., tak samo jak uchwała, którą zmieniła, czyli uchwała z maja 1994 r. (art. 87 ust. 3 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym).

W sprawie **II SA/Go 878/14** przedmiotem skargi Wojewody pozostawały poszczególne regulacje (paragrafy) uchwały rady miasta w przedmiocie sposobu organizacji pogrzebów przez miejski ośrodek pomocy społecznej. Jako podstawy prawne jej podjęcia rada wskazała art. 17 ust. 1 pkt 15, art. 44 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. Nr 64, poz. 593 ze zm.) oraz art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1959 r. o cmentarzach i chowaniu zmarłych (Dz.U. z 2000 r. Nr 23, poz. 295 ze zm.). Wojewoda zaskarżył tę uchwałę na podstawie pkt 6 ust. 2 § 3 ppsa, a więc nie jako akt prawa miejscowego (pkt 5), uznając, że chodzi o inny akt organu

jednostki samorządu terytorialnego podejmowany w sprawach z zakresu administracji publicznej. Żądanie (wniosek) skargi dotyczyło zaś stwierdzenia nieważności zakwestionowanych jednostek redakcyjnych uchwały, mimo iż od jej podjęcia upłynął ponad rok. Sąd orzekł o niezgodności z prawem jednostek redakcyjnych (paragrafów) zaskarżonych przez Wojewodę oraz dodatkowo paragrafu uchwały dotyczącego obowiązku jej publikacji w dzienniku urzędowym. W uzasadnieniu uznał, iż kontrolowana uchwała nie jest aktem prawa miejscowego. Skierowana jest bowiem do podmiotu organizacyjnie podporządkowanego organowi wydającemu ten akt, a przepisy w nim zawarte oddziałują na sferę obowiązków i uprawnień tylko tej jednostki tj. miejskiego ośrodka pomocy społecznej. Akt ten nie zawiera norm generalnych i abstrakcyjnych, nie nakłada obowiązków, ani nie przyznaje praw nieokreślonemu kręgowi odbiorców. Sąd wskazał, że ocena charakteru prawnego kontrolowanego aktu musi być dokonywana w kontekście właściwych podstaw prawnych do jego wydania i w odniesieniu do jego regulacji znajdujących oparcie w tych podstawach (zatem z pominięciem naruszających prawo paragrafów podjętych bądź bez podstawy prawnej, bądź z istotnym naruszeniem prawa). Te podstawy prawne i pozostałe regulacje uchwały nie pozwalają zatem na przyjęcie, że można uznać ją za akt prawa miejscowego. W sytuacji przesądzenia, iż kontrolowana uchwała nie ma charakteru aktu prawa miejscowego za istotnie naruszający prawo Sąd dodatkowo uznał niezaskarżony paragraf stanowiący, że uchwała wchodzi w życie z upływem 14 dni od jej ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa jako podjęty z naruszeniem ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (w brzmieniu na dzień podjęcia uchwały: tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., Nr 190, poz. 1606 ze zm.). Skoro analizowana uchwała nie jest aktem prawa miejscowego i brak jest przepisów szczególnych nakładających obowiązek jej publikacji w dzienniku urzędowym, regulacja § 10 podjęta została z naruszeniem art. 13 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, co skutkowało także orzeczeniem przez sąd o jej niezgodności z prawem wobec niemożności stwierdzenia nieważności (art. 94 ust 2 ustawy o samorządzie gminnym). Sąd stwierdził, iż w wypadku zaskarżenia uchwały organu gminy na podstawie art. 93 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, Sąd może orzekać o nieważności, bądź niezgodności z prawem postanowień uchwały, które w skardze nie zostały zakwestionowane. Przyjęcie tezy o dopuszczalności objęcia kontrolą sądową także nie zaskarżonych części uchwały organu gminy i stwierdzenie ich nieważności lub niezgodności z prawem

powoduje, że rozszerzenie zakresu kontroli musi znaleźć wyraźne odzwierciedlenie w sentencji wyroku i w treści jego uzasadnienia wyroku - w celu uniknięcia wątpliwości co do granic oddziaływania w konkretnej sprawie zasady res iudicata (powagi rzeczy osądzonej).

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 669/15** ze skargi na uchwałę rady miejskiej w sprawie zgłoszenia kandydata na ławnika, Sąd odniósł się do kwestii błędnego wypełnienia karty zgłoszeniowej kandydata na ławnika. Sąd nie zaakceptował stanowiska o braku możliwości jakiegokolwiek weryfikacji zgłoszeń kandydatów na ławników i ewentualnego ich poprawienia - celem wyeliminowania np. oczywistych błędów. W ocenie Sądu, prawidłowa wykładnia przepisów art. 162 § 2-5 i § 10 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 133) prowadzić musi do stwierdzenia, że ustawodawca dopuścił możliwość ewentualnych korekt oczywistych błędów w terminie otwartym do składania zgłoszeń. Z tego względu błędne wypełnienie karty zgłoszeniowej przez niewskazanie jednoznacznie sądu do którego proponowany jest kandydat, nie stanowi podstawy do podjęcia przez radę gminy uchwały o pozostawieniu zgłoszenia bez dalszego biegu.

3. Sprawy z zakresu pomocy społecznej

W sprawach z zakresu pomocy społecznej Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wlkp. w roku 2015 wielokrotnie odnosił się do wykładni przepisów ustawy z dnia 28 listopada 2003r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2015r. poz. 114 ze zm.).

W sprawie **II SA/Go 713/15** materialnoprawną podstawę zaskarżonej decyzji stanowiły przepisy art. 17 ust. 1 oraz ust. 5 pkt 4 ww. ustawy. Stosownie do dyspozycji ust. 1 tego przepisu świadczenie pielęgnacyjne z tytułu rezygnacji z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej przysługuje m.in. matce albo ojcu, jeżeli nie podejmują lub rezygnują z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w celu sprawowania opieki nad osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniem: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji. Świadczenie pielęgnacyjne przysługuje, jeżeli niepełnosprawność osoby wymagającej opieki

powstała nie później niż do ukończenia 18 roku życia albo w trakcie nauki w szkole lub w szkole wyższej, jednak nie później niż do ukończenia 25 roku życia (art. 17 ust. 1b pkt 1 i 2 ustawy o świadczeniach rodzinnych). Z kolei obowiązujący w dacie orzekania przez organy administracji art. 17 ust. 5 tejże ustawy wskazywał szereg przesłanek negatywnych uniemożliwiających przyznanie prawa do świadczenia pielęgnacyjnego. Zgodnie z pkt 4 powołanego przepisu świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje, jeżeli członek rodziny osoby sprawującej opiekę ma ustalone prawo do dodatku do zasiłku rodzinnego, o którym mowa w art. 10, specjalnego zasiłku opiekuńczego, świadczenia pielęgnacyjnego lub zasiłku dla opiekuna, o którym mowa w ustawie z dnia 4 kwietnia 2014 r. o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów. Przedmiotowe świadczenie może zostać przyznane wnioskodawcy tylko wtedy, gdy wystąpią łącznie wszystkie przesłanki pozytywne przy braku jakiegokolwiek przesłanki negatywnej. Jak ustalono w sprawie, brat skarżącego legitymuje się orzeczeniem o niepełnosprawności uprawniającym osobę sprawującą nad nim stałą opiekę do prawa do świadczenia pielęgnacyjnego. Ponadto, co jest bezsporne, skarżący spełnił warunek rezygnacji z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej. Natomiast okolicznością, która według organów administracji wyklucza przyznanie skarżącemu wnioskowanego świadczenia jest fakt, że matka ma przyznane świadczenie pielęgnacyjne na drugiego z synów, co - w świetle językowego brzmienia art. 17 ust.1 pkt 1 oraz 17 ust. 5 pkt 4 ustawy o świadczeniach rodzinnych - wyklucza możliwość uwzględnienia wniosku.

Sąd wskazał, że jeżeli wyniku wykładni językowej nie da się zaakceptować ze względu na konsekwencje o charakterze systemowym i sprzeczność z wartościami konstytucyjnymi wówczas uznać należy wyniki wykładni funkcjonalnej. Problem sprawy sprowadzał się do tego, czy uzasadniona jest wykładnia gramatyczna art. 17 ust. 1a pkt 1 u.ś.r., czy też istnieją dostatecznie uzasadnione przyczyny mające źródło w wartościach konstytucyjnych, które dozwalałyby na przyznanie innemu, niż wymieniony w art. 17 ust. 1 u.ś.r. opiekunowi przyznanie świadczenia pielęgnacyjnego z uwagi na rezygnację z pracy zarobkowej wywołanej koniecznością sprawowania opieki nad niepełnosprawnym bratem w sytuacji, gdy matka niepełnosprawnego żyje i nie jest osobą legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności.

Wyłączenie przez ustawodawcę przyznania świadczenia pielęgnacyjnego osobie spełniającej kryteria z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r., w sytuacji, gdy osoba wymieniona w art. 17 ust. 1a pkt 1 nie może takiej opieki sprawować zdaniem Sądu narusza konstytucyjne zasady równości, sprawiedliwości społecznej i ochrony rodziny. Może przecież zdarzyć

się, że z powodów nie leżących po stronie rodzica wykluczona byłaby możliwość sprawowania przezeń opieki, co automatycznie pozbawiałoby wszystkich innych opiekunów spełniających kryteria z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.ś.r. prawa do świadczenia pielęgnacyjnego. Możliwość wystąpienia takiej sytuacji zależy od danego stanu faktycznego i może również polegać na tym, że jedyny żyjący rodzic sprawuje stałą opiekę nad innym niepełnosprawnym w rozumieniu art. 17 ust. 1 u.ś.r. członkiem rodziny w takim zakresie, jaki uniemożliwia jej sprawowanie nad innym, również wymagającym takiej opieki członkiem rodziny. Takie sytuacje są niewątpliwie rzadkie, ale właśnie tym bardziej z powodu tego, że funkcjonowanie takiej rodziny jest trudniejsze niż w przypadku standardowym, jak to przewiduje typizacja art. 17 ust. 1 i 1a, zasługuje na szczególną ochronę.

Jeśli chodzi zaś o kryterium wynikające z art. 17 ust. 5 pkt 4 u.ś.r. to wyrokiem z dnia 18 listopada 2014 r., SK 7/11 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis ten, w brzmieniu obowiązującym do 13 października 2011 r., w zakresie, w jakim uniemożliwia przyznanie prawa do świadczenia pielęgnacyjnego rodzicowi (opiekunowi faktycznemu), który rezygnuje z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w związku z koniecznością sprawowania opieki, o której mowa w art. 17 ust. 1 tej ustawy, nad niepełnosprawnym dzieckiem, w sytuacji, gdy drugi z rodziców (opiekunów faktycznych) ma ustalone prawo do świadczenia pielęgnacyjnego na inne dziecko w rodzinie, jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W takiej sytuacji odmowa przyznania świadczenia pielęgnacyjnego skarżącemu, zapewniającemu opiekę bratu naruszałaby konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Akceptacja wykładni prawa materialnego zaprezentowana przez organy obu instancji w istocie ignorowałaby konstytucyjne nakazy ochrony i opieki nad rodziną (art. 18 Konstytucji RP) oraz szczególnej pomocy władz publicznych rodzinom w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (art. 71 ust. 1 Konstytucji RP).

Z kolei w stanie faktycznym sprawy **II SA/Go 860/15** organy uznały, że skarżąca nie spełnia warunków do przyznania świadczenia wobec przekroczenia kryterium wieku określonego w art. 17 ust. 1b pkt 1 lub pkt 2 ustawy o świadczeniach rodzinnych.

Rozważając skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2014 r., K 38/13, którym to Trybunał orzekł o niezgodności art. 17 ust. 1b ww. ustawy w zakresie, w jakim różnicuje prawo do świadczenia pielęgnacyjnego osób sprawujących opiekę nad osobą niepełnosprawną po ukończeniu przez nią wieku określonego w tym

przepisie ze względu na moment powstania niepełnosprawności z art. 32 ust. 1 Konstytucji Sąd wskazał, że wydany przez Trybunał wyrok zakresowy nie może być utożsamiany z tzw. wyrokiem interpretacyjnym. Wyrok zakresowy rozstrzyga o przepisie, którego rozumienie nie jest sporne, lecz zarzut niekonstytucyjności odnosi się do wyraźnego zakresu zastosowania tego przepisu. Wyrok zakresowy wydany w sprawie K 38/13 odnosi się do negatywnego zakresu przepisu art. 17 ust. 1b u.ś.r., na co wskazuje użycie zwrotu „w zakresie, w jakim różnicuje”. Istotą tego rozstrzygnięcia jest bowiem uznanie za niezgodne z konstytucyjną zasadą równości pominięcia prawa do świadczenia pielęgnacyjnego innych osób, niż wskazanych w tym przepisie, przy czym niekonstytucyjności takiego ograniczenia Trybunał upatruje w zróżnicowaniu prawa podmiotowego opiekunów osób niepełnosprawnych ze względu na wiek powstania niepełnosprawności osoby wymagającej opieki.

Wyrok ten należy uznać za tzw. wyrok zakresowy *sensu stricto*, gdyż jego skutkiem jest zmiana zakresu zastosowania przepisu art. 17 ust. 1b u.ś.r. w zakresie treści w nim ujętej, będącego przepisem szczególnym w odniesieniu do art. 17 ust. 1 u.ś.r., który określa ogólne przesłanki prawa do świadczenia pielęgnacyjnego. Zakresowe wyeliminowanie ograniczeń o charakterze podmiotowym (wieku powstania niepełnosprawności) nie powoduje dysfunkcjonalności ustawy. Możliwe jest odnalezienie w treści art. 17 u.ś.r. i przepisów z nim skorelowanych wszystkich elementów podmiotowych, przedmiotowych i czasowych koniecznych dla zrekonstruowania normy (norm) prawnej określającej prawo do świadczenia pielęgnacyjnego. Nie jest to zatem przypadek tzw. pominięcia prawodawczego, które polega na wskazaniu przez Trybunał braku pewnych treści normatywnych w kontrolowanym przepisie. Tymczasem w sprawie K 38/13 Trybunał derogował fragment pełnego i jednoznacznego pod względem zakresowym przepisu, realizując tym samym klasyczną i niebudzącą kontrowersji funkcję „negatywnego prawodawcy”. Nadto Trybunał nie skorzystał z przewidzianej w art. 190 ust. 3 Konstytucji możliwości odroczenia utraty jego mocy obowiązującej. Oznacza to, że bezpośrednim skutkiem orzeczenia jest utrata przez ten przepis (we wskazanym w wyroku zakresie) domniemania konstytucyjności. W ocenie Sądu zapis zawarty w pkt 8 uzasadnienia wyroku w sprawie K 38/13 należy potraktować jako wskazówkę interpretacyjną, nie zaś element rozstrzygający o zakresie derogacji i jej skutku dla obowiązywania prawa. Fragment ten można rozumieć zatem wyłącznie jako zgłoszony przez Trybunał postulat podjęcia bezzwłocznych działań ustawodawczych, które w przyszłości doprowadzą do

kompleksowego zreformowania systemu świadczeń dla osób i opiekunów osób niepełnosprawnych, w sposób zasygnalizowany przez Trybunał. Powyższe nie oznacza więc w żaden sposób, aby poprzez swoje uzasadnienie Trybunał mógł przesądzić o tym, że sentencja wyroku może obowiązywać w innym zakresie, niż wynika to z jasnych zasad prawa konstytucyjnego (art. 190 Konstytucji), które obowiązują przecież także Trybunał, stojący na straży ich przestrzegania.

Za uznaniem bezpośredniego skutku wyroku dla sytuacji prawnej przedmiotowej sprawy przemawiają również istotne argumenty funkcjonalne. Nie budzi bowiem wątpliwości, że zróżnicowanie wprowadzone w art. 17 ust. 1b u.ś.r. godzi w normatywnie określoną zasadę równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Honorowanie przepisu w dotychczasowym brzmieniu byłoby nie do pogodzenia z funkcją i modelem ochrony praw jednostki realizowanej przez sądy administracyjne, którym przyznaje się kompetencję do bezpośredniego stosowania Konstytucji w przypadku usunięcia z porządku prawnego fragmentu przepisu (por. R. Hauser, J. Trzeciński, Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2010, s. 46 i nast.). Drugi argument jest równie istotny. Otóż instytucja sygnalizacji ma charakter postulatywny, nie zaś normatywny. Jeśli sądy administracyjne, kierując się sugestią Trybunału Konstytucyjnego zawartą w pkt 8 uzasadnienia wyroku, będą stosować przepis art. 17 ust. 1b u.ś.r. w dotychczasowym brzmieniu i ustawodawca nie wykona zaleceń Trybunału (listę wielu takich przypadków zawierają coroczne sprawozdania składane Sejmowi przez Prezesa Trybunału Konstytucyjnego) jednostki, których prawa zostały naruszone treścią tego przepisu zostaną pozbawione ochrony. Natomiast aktywizm sądów administracyjnych może mieć decydujący wpływ na działania legislacyjne dopełniając w ten sposób zobowiązania wskazane dla ustawodawcy w pkt 7 i 8 wyroku Trybunału Konstytucyjnego i „wymuszając” na nim prokonstytucyjne działania legislacyjne.

Oddalając skargę na decyzję zobowiązującą do zwrotu nienależnie pobranego zasiłku rodzinnego, Sąd w sprawie o sygn. akt **II SA/Go 227/15** wskazał, że wobec istnienia ostatecznej decyzji administracyjnej stwierdzającej, iż zasiłek rodzinny wypłacony skarżącemu pozostaje świadczeniem nienależnie pobranym, zaistniały podstawy do wydania decyzji zobowiązującej skarżącego, na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy o świadczeniach rodzinnych, do zwrotu tych świadczeń. Jednocześnie Sąd wskazał, iż niedopuszczalne jest jednoczesne orzekanie o uznaniu świadczeń rodzinnych za nienależnie pobrane i o ich zwrocie. W konsekwencji decyzja o zwrocie

nienależnie pobranego świadczenia, na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy może być podjęta dopiero po wydaniu ostatecznej decyzji o uznaniu świadczenia za nienależne. Stanowi też jej bezpośrednią konsekwencję i ma charakter związany, a nie uznaniowy. W takim postępowaniu nie jest już dopuszczalne ponowne weryfikowanie, czy świadczenie to spełnia znamiona świadczenia nienależnie pobranego w rozumieniu art. 30 ust. 2 ustawy - skoro zagadnienie to zostało już rozstrzygnięte ostateczną decyzją administracyjną. Tak więc nie mogły być w jego toku, jak i też przez sądem administracyjnym podnoszone skutecznie okoliczności mające wskazywać, iż nie doszło do nienależnego pobrania świadczenia rodzinnego. Stąd bez znaczenia prawnego dla rozstrzygnięcia sprawy pozostawały twierdzenia pełnomocnika skarżącego podnoszone na rozprawie, iż skarżący nie miał wiedzy o okolicznościach, o których powinien powiadomić organ w związku z pobieranym zasiłkiem rodzinnym.

Wśród innych spraw z zakresu szeroko pojmowanej pomocy społecznej na uwagę zasługuje także sprawa o sygn. akt **II SA/Go 474/15**, w której przedmiotem żądania wniesionego przez stronę do organu I instancji było przyznanie specjalnego zasiłku opiekuńczego, w tym także za okres wsteczny poprzedzający złożenie wniosku. Organ I instancji przyznał wnioskodawcy prawo do specjalnego zasiłku opiekuńczego za okres od miesiąca złożenia wniosku do końca okresu zasiłkowego w trakcie którego wniosek został złożony. W osnowie decyzji organ ten nie zawarł przy tym jakiegokolwiek rozstrzygnięcia o żądaniu przyznania świadczenia za okres poprzedzający miesiąc złożenia wniosku, wskazując przy tym, iż przyznanie świadczenia stanowi uwzględnienie żądania strony w całości, co skutkowało odstępniem od jej uzasadnienia, co umożliwia przepis art. 107 § 4 kpa. W odwołaniu od decyzji strona stwierdziła, iż kwestionuje rozstrzygnięcie w części dotyczącej okresu za jaki nie przyznano jej wnioskowanego świadczenia. Organ II instancji utrzymał w mocy decyzję I instancji poprzestając na stwierdzeniu, iż skarżący spełniał przesłanki do przyznania mu zasiłku, który przysługuje od miesiąca złożenia wniosku.

Sąd uchylając decyzję organu II instancji stwierdził, że w istocie pismo skarżącego, rozpoznane przez samorządowe kolegium odwoławcze jako odwołanie od decyzji organu I instancji, dotyczy rozstrzygnięcia, którego decyzja ta nie zawiera, czyli rozstrzygnięcia o prawie do specjalnego zasiłku opiekuńczego za okres wsteczny. W takiej sytuacji, gdy odwołanie dotyczy części żądania nie rozstrzygniętego w decyzji organu I instancji, organ odwoławczy powinien był ustalić, czy wolą strony było rzeczywiście wniesienie odwołania od decyzji przyznającej mu prawo do świadczenia,

czy też w istocie pismo to stanowiło wniosek z art. 111 § 1 kpa, czyli żądanie uzupełnienia decyzji organu I instancji o rozstrzygnięcie w kwestii prawa do tego świadczenia za okres w sposób oczywisty pominięty przez organ I instancji. Analizując przepisy art. 111 § 1 i 1a kpa Sąd wskazał, że uzupełnienie rozstrzygnięcia sprawy (wydanej decyzji) może mieć miejsce wtedy, gdy z powodu błędu w ocenie stanu faktycznego i prawnego sprawy lub niedbalstwa przy sporządzaniu decyzji wydano decyzję w samej rzeczy częściową, chociaż w ocenie organu ją wydającego, miała ona załatwić całą sprawę. Niekompletność rozstrzygnięcia sprawy powinna być widoczna przy porównaniu go z materiałem zawartym w aktach sprawy, a więc z żądaniami strony, zakresem postępowania wyjaśniającego, z zebranymi materiałami i dowodami. W zależności od sytuacji, jeżeli żądanie nie rozstrzygnięte w decyzji nie było rozpoznawane w postępowaniu od samego początku, organ zobowiązany jest przed rozstrzygnięciem przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, jeżeli zaś było tylko pominięte przy wydaniu decyzji, rozstrzygnąć je bez prowadzenia postępowania wyjaśniającego. Uzupełnienie rozstrzygnięcia ma znamiona faktyczne decyzji częściowej, a więc dopełniającej istniejące już załatwienie sprawy. Decyzja uzupełniająca winna być wydana przy uwzględnieniu stanu faktycznego i prawnego sprawy z daty wydania decyzji niekompletnej. Sąd przypomniał, że zgodnie ze stanowiskiem orzecznictwa o tym, czy złożone w sprawie pismo stanowi wniosek o uzupełnienie decyzji, o jakim mowa w przepisie art. 111 kpa, decyduje nie nazwa nadana temu pismu przez stronę, ani też powołanie takiej czy innej podstawy prawnej, lecz przedmiot wyrażonego w nim żądania. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do rzeczywistej woli strony organ winien kwestię tę wyjaśnić przez wezwanie strony do zajęcia stanowiska (art. 7, 9 i 77 § 1 kpa). W przypadku oświadczenia strony, że chodzi o żądanie uzupełnienia decyzji organu I instancji, organ odwoławczy powinien umorzyć postępowanie odwoławcze na zasadzie art. 138 § 1 pkt 3 i art. 105 § 2 kpa, a wniosek o uzupełnienie decyzji (nazwany błędnie odwołaniem) przekazać organowi I instancji do jego rozpatrzenia. W razie zaś oświadczenia strony, że popiera odwołanie, organ odwoławczy powinien stwierdzić niedopuszczalność odwołania w zakresie żądania nierozstrzygniętego, w myśl art. 134 kpa. Od orzeczenia nieistniejącego nie może przysługiwać środek odwoławczy. Sąd postawił też tezę, że w przypadku stwierdzenia przez organ odwoławczy niedopuszczalności odwołania za względu na brak przedmiotu zaskarżenia, stronie przysługiwać może skarga na bezczynność organu I instancji w

zakresie w jakim ten organ nie rozstrzygnął dotychczas o pozostałej części zgłoszonego żądania.

Z kolei w sprawie **II SA/Go 38/15** przedmiotem skargi małoletniej, reprezentowanej przez matkę, była decyzja w przedmiocie odmowy przyznania jednorazowej zapomogi z tytułu urodzenia dziecka. Nawiązując do daty urodzenia skarżącej Sąd wskazał, iż zarówno w momencie wszczęcia postępowania jak i w dacie rozstrzygnięcia przez organy i nadal wnioskodawczyni pozostaje osobą małoletnią. Okoliczność ta rodziła zatem konieczność odpowiedzi na pytanie o zdolność procesową skarżącej w przeprowadzonym postępowaniu administracyjnym. Przywołując art. 30 § 1 i 2 kpa, Sąd wskazał, iż Kodeks postępowania administracyjnego nie wypowiedział się w kwestii dokonywania czynności prawnych przez osoby ograniczone w zdolności do czynności prawnych, zatem kwestia ta podlega ocenie w oparciu o przepisy prawa cywilnego, zwracając przy tym uwagę, iż zdolność procesowa jest pochodną zdolności do czynności prawnych. Zdolność procesową stronie postępowania administracyjnego daje zatem zdolność do czynności prawnych oceniana według przepisów prawa cywilnego. Zdolność procesowa (także administracyjnoprosesowa) stanowi przymiot, dzięki któremu osoba fizyczna posiadająca status strony postępowania może uczestniczyć w czynnościach procesowych czynnie i biernie tj. może dokonywać samodzielnie czynności procesowych (np. złożyć podanie wszczynające postępowanie, złożyć odwołanie od decyzji) lub też wobec niej mogą być dokonywane czynności procesowe przez inne podmioty (np. wszczęcie z urzędu postępowania przez organ administracji publicznej). Sąd stwierdził, że uwzględniając regulację art. 30 kpa bez wątplenia małoletnia posiada zdolność prawną (art. 8 Kodeksu cywilnego), a konsekwencji i w postępowaniu administracyjnym dotyczącym jednorazowej zapomogi z tytułu urodzenia dziecka, ze względu na przepis art. 15 b ust. 2 ustawy o świadczeniach rodzinnych jako matka dziecka, posiada status strony postępowania. Jednakże z racji wieku tj. mając ukończone lat 13, ale nie mając ukończonych lat 18 (art. 10 § 1, art. 11 Kodeksu cywilnego) jako osoba małoletnia, stosownie do przepisu art. 15 Kodeksu cywilnego, jest osobą posiadającą ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Sąd wywiódł, że istotą ograniczonej zdolności procesowej osób małoletnich, które ukończyły lat 13 i osób ubezwłasnowolnionych częściowo jest to, że pełnia zdolności procesowej przysługuje im wyłącznie w sprawach, które wynikają z tych czynności, które - w myśl prawa materialnego – mogą być dokonywane samodzielnie przez osoby wyposażone w tę ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Analiza

przepisów Kodeksu cywilnego wskazuje, że chodzi tu o zawieranie umów w drobnych bieżących sprawach życia codziennego (art. 20 Kc), rozporządzanie zarobkiem (art. 21 Kc), rozporządzanie przedmiotami majątkowymi, które przedstawiciel ustawowy oddał do swobodnego użytku takiej osoby (art. 22 Kc), czy też zawarcie umowy o pracę (art. 22 § 2 i 3 Kodeksu pracy). Osoby ograniczone w zdolności do czynności prawnych mogą zatem działać samodzielnie (tj. samodzielnie podejmować czynności procesowe) we wszystkich tych postępowaniach, które toczą się na skutek podejmowania przez nie czynności prawnych, które mogą podejmować samodzielnie. W odniesieniu do innych czynności procesowych za osobę ograniczoną w zdolności do czynności prawnych – dla ich skuteczności - podejmuje je przedstawiciel ustawowy. Sąd zauważył, że materialne prawo administracyjne jedynie wyjątkowo przewiduje możliwość samodzielnego działania osób nieposiadających pełnej zdolności do czynności prawnych (np. art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 17 października 2008 r. o zmianie imienia i nazwiska – Dz.U. z 2008 r. Nr 220, poz. 1414 ze zm. przewidujący wyrażenie przez dziecko z chwilą ukończenia 13 lat zgody na zmianę nazwiska). Takiej możliwości nie przewiduje ustawa o świadczeniach rodzinnych. Zatem na gruncie tej ustawy do działania (dochodzenia świadczeń w niej przewidzianych) za stronę, będącą osobą ograniczoną w zdolności do czynności prawnych, uprawniony jest jej przedstawiciel ustawowy. W przypadku małoletniego, stosownie do przepisu art. 98 Kc, jego przedstawicielem ustawowym są rodzice (każdy z rodziców samodzielnie). Przedstawicielstwo to obejmuje zatem dokonywanie czynności procesowych strony (małoletniego) w postępowaniu administracyjnym dotyczącym świadczenia w postaci jednorazowej zapomogi z tytułu urodzenia dziecka. W postępowaniu tym to przedstawicielowi ustawowemu powinny być także doręczane pisma i decyzja rozstrzygająca sprawę, aczkolwiek jej adresatem pozostawać powinien małoletni - jako strona postępowania. Tymczasem w okolicznościach sprawy organ zignorował fakt legitymowania się przez małoletnią jedynie ograniczoną zdolnością do czynności prawnych i okoliczność, iż skuteczne złożenie wniosku o świadczenie rodzinne w postaci zapomogi z tytułu urodzenia dziecka przez niepełnoletnią matkę możliwe jest przez jej przedstawiciela ustawowego. Taka czynność procesowa zdziałana przez stronę osobiście jest bezskuteczna. Sąd opowiedział się też za prokonstytucyjną wykładnią przepisów 15b ust. 5 ustawy o świadczeniach rodzinnych, co oznacza, że każdorazowo w sytuacji niedochowania przez ciężarną przesłanki z art. 15b ust. 5 ustawy organ powinien dążyć do wyjaśnienia przyczyny tego zaniechania, jak też

poczynienia ustaleń w zakresie dbałości kobiety o zdrowie w czasie ciąży (pozostawania w tym okresie pod opieką lekarską), jak również dołożenia przez nią należytej staranności w zakresie dochowania terminu poddania się tej opiece. Za okoliczność podlegającą ocenie w tym kontekście Sąd nakazał organom uznać kwestię związaną z możliwością poddania się osoby małoletniej badaniom ginekologicznym. Wskazał, że przepisy prawa ustalają ogólne zasady przeprowadzania badań lekarskich u osób małoletnich. Zawarte są one w ustawie z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodzie lekarza i zawodzie lekarza dentysty. Stosownie do art. 32 ust. 1 ustawy lekarz może przeprowadzić badanie lub udzielić innych świadczeń zdrowotnych, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie, po wyrażeniu zgody przez pacjenta. Jeżeli jednak pacjent jest małoletni lub niezdolny do świadomego wyrażenia zgody, wymagana jest zgoda jego przedstawiciela ustawowego, a gdy pacjent nie ma przedstawiciela ustawowego lub porozumienie się z nim jest niemożliwe - zezwolenie sądu opiekuńczego (ust. 2). W sytuacji gdy zachodzi potrzeba przeprowadzenia badania osoby, o której mowa w ust. 2, zgodę na przeprowadzenie badania może wyrazić także opiekun faktyczny. Stosownie zaś do ust. 5 jeżeli pacjent ukończył 16 lat, wymagana jest także jego zgoda. Podobnie uregulowana jest kwestia możliwości przeprowadzenia diagnostyki stwarzającej podwyższone ryzyko dla pacjenta. W myśl art. 34 ust. 1 ustawy jej przeprowadzenie przez lekarza możliwe jest po uzyskaniu pisemnej zgody pacjenta. Lekarz może zastosować metodę, o której mowa w ust. 1, wobec pacjenta małoletniego, ubezwłasnowolnionego bądź niezdolnego do świadomego wyrażenia pisemnej zgody, po uzyskaniu zgody jego przedstawiciela ustawowego, a gdy pacjent nie ma przedstawiciela lub gdy porozumienie się z nim jest niemożliwe - po uzyskaniu zezwolenia sądu opiekuńczego. Jeżeli pacjent ukończył 16 lat, wymagana jest także jego pisemna zgoda (ust. 4 art. 34 powołanej ustawy). Sąd uznał, iż w braku szczególnych regulacji dotyczących zasad przeprowadzania badania ginekologicznego u osoby małoletniej, mają do nich zastosowanie przepisy ustalające ogólne zasady przeprowadzania badań lekarskich u takich osób. Sąd podkreślił, iż skarżąca w okresie w którym powinna poddać się opiece lekarskiej (badaniom lekarskim) była pozbawiona prawnej możliwości samodzielnego podjęcia decyzji w tym przedmiocie nawet, przy założeniu, że miałyby świadomość stanu ciąży. Wskazana okoliczność, uniemożliwiająca skarżącej samodzielnie decydowanie w kwestii poddania się opiece medycznej, musi być również oceniana w ramach prokonstytucyjnej wykładni przepisu art. 15 b ust. 5 ustawy o świadczeniach rodzinnych.

Przedmiotem skargi w sprawie **II SA/Go 839/14** była decyzja w sprawie odmowy umorzenia kwot, jakie dłużnik alimentacyjny winien zwrócić tytułem należności wypłacanych z funduszu alimentacyjnego na rzecz osób uprawnionych do alimentów. Zgodnie z art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 7 września 2007 roku o pomocy osobom uprawnionym do alimentów organ może na wniosek dłużnika alimentacyjnego umorzyć jego należności z tytułu wypłaconych świadczeń z funduszu alimentacyjnego łącznie z odsetkami w całości lub w części, odroczyć termin płatności, albo rozłożyć na raty, uwzględniając jego sytuację dochodową i rodzinną. W niniejszej sprawie skarżący podnosił, że odbywa karę pozbawienia wolności i z tej przyczyny nie ma m.in. możliwości spłaty zadłużenia. Sąd oddalając skargę stwierdził, że obowiązek alimentacyjny przybierający postać konieczności finansowania uzasadnionych potrzeb życiowych osoby uprawnionej nie stanowi jakiegokolwiek sankcji, ani kary. Świadczenia te są wypłacane z funduszu alimentacyjnego wówczas, gdy osoba zobowiązana nie realizuje swojego obowiązku wobec osoby uprawnionej. Odpowiedzialność dłużnika wobec funduszu alimentacyjnego wynika jedynie z faktu, iż nieuzasadniona byłaby stała i całkowita realizacja tego obowiązku ze środków publicznych, a więc przejmowanie go przez społeczeństwo, co zresztą potwierdza preambuła ustawy z dnia 7 września 2007 roku o pomocy osobom uprawnionym do alimentów. Obowiązek alimentacyjny znajduje podstawę nie tylko w przepisach Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, ale również w powszechnie akceptowanych normach społecznych, spoczywa on co do zasady na każdym rodzicu względem swojego dziecka. Dlatego brak jest jakichkolwiek podstaw do tego, aby odmowę umorzenia obciążających skarżącego należności wypłacanych jego synowi z funduszu alimentacyjnego postrzegać jako sankcję wobec skarżącego, czy też konsekwencję jego wcześniejszych działań, które rzekomo musi ponosić do końca życia. Odbywanie kary pozbawienia wolności nie jest wynikiem czynników obiektywnych, gdyż kara ta stanowi efekt zabronionych przez prawo i zawinionych przez skarżącego zachowań. Jej odbywanie nie można uznać za sytuację wyjątkową uzasadniającą umorzenie należności, podobnie jak deklarowaną chęć podjęcia po opuszczeniu zakładu karnego nowego życia, bez obciążenia długami powstałymi przed i podczas pobytu w zakładzie karnym.

4. Sprawy z zakresu zagospodarowania przestrzennego

Wzorem lat ubiegłych, także w roku 2015, orzecznictwo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. dotyczące spraw z zakresu zagospodarowania przestrzennego obejmowało w zdecydowanej większości sprawy ze skarg na decyzje ustalające warunki zabudowy.

Ustalenia warunków zabudowy dotyczyła m.in. sprawa o sygn. akt II SA/Go 694/15, w której przedmiotem badania Sądu były decyzje administracyjne wydane w wyniku wznowienia postępowania administracyjnego zakończonego decyzją samorządowego kolegium odwoławczego z września 2010 r., którą uchylono decyzję organu pierwszej instancji o odmowie ustalenia warunków zabudowy dla inwestycji polegającej na budowie 10 domów mieszkalnych jednorodzinnych i umorzono postępowanie w sprawie. Umorzenie postępowania nastąpiło ze względu na fakt, że dla terenu na którym znajdują się działki objęte zamiarem inwestycyjnym podjęta została uchwała w przedmiocie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.

Decyzją z września 2014r. (wydaną na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 kpa) samorządowe kolegium odwoławcze uchyliło decyzję własną z września 2010 r. oraz utrzymało w mocy decyzję wójta gminy z listopada 2009r., podając w uzasadnieniu, że mimo błędnego uzasadnienia decyzja wójta gminy odpowiada prawu. Kolegium podkreśliło, że zgodnie z treścią art. 52 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 64 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym wnioski o ustalenie warunków zabudowy powinien zawierać m.in. określenie granic obszaru objętego wnioskiem na kopii mapy zasadniczej, a w przypadku jej braku mapy katastralnej sporządzonej w skali 1:500 lub 1:1000 i przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego. Kolegium stwierdziło, iż obszar analizowany nie został wyznaczony na wymaganej prawem mapie (art. 52 ust. 2 pkt 1 upzp), nadto na wykorzystanej do tego celu przez organ I instancji mapie wytyczenia granic obszaru analizowanego dokonano w oparciu o szerokość wadliwie ustalonego frontu działki inwestycyjnej. Konkludując organ stwierdził, że brak właściwych map uniemożliwia pozytywne rozpoznanie złożonego w sprawie wniosku o ustalenie warunków zabudowy.

Sąd uwzględniając skargę wskazał, że z brzmienia przepisów art. 54 pkt 3 w zw. z art. 64 upzp wynika, że analiza urbanistyczna powinna być sporządzona na kopii mapy zasadniczej lub, w przypadku jej braku, na kopii mapy katastralnej, przyjętych do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, obejmujących teren, którego

wniosek dotyczy, i obszaru, na który ta inwestycja będzie oddziaływać, w skali 1:500 lub 1:1000. W ocenie Sądu ustalenie, że analiza urbanistyczna została sporządzona w oparciu o mapy, które nie spełniają wymogów z art. 52 ust. 2 pkt 1 upzp nie może być samoistną przyczyną odmowy ustalenia warunków zabudowy dla wnioskowanej inwestycji. Trzeba bowiem zauważyć, że jak wskazuje na to zebrany w sprawie materiał dowodowy, przedłożenie odpowiednich map nie było możliwe, ponieważ dla danego terenu organ w swoich zasobach takich map nie posiada, co zostało bezspornie ustalone. Sąd wskazał na charakter decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Decyzja ta ma charakter związany, co oznacza, że w wypadku spełnienia warunków określonych w ustawie, organ nie może odmówić uwzględnienia wniosku o ustalenie warunków zabudowy dla danej inwestycji. Stosownie do treści art. 56 w zw. z art. 64 upzp, nie można odmówić ustalenia warunków zabudowy, jeżeli zamierzenie inwestycyjne jest zgodne z przepisami odrębnymi. Przepis art. 1 ust. 2 nie może stanowić wyłącznej podstawy odmowy ustalenia lokalizacji inwestycji celu publicznego. Rozpoznając wniosek strony organ winien mieć na uwadze wszystkie istotne okoliczności sprawy. Powyższa uwaga dotyczy tym bardziej sytuacji, gdy dana sprawa rozpatrywana jest przez organ drugiej instancji po raz kolejny, a uchybienie w postaci braku map spełniających wymogi z art. 52 ust. 1 pkt 1 upzp zostało stwierdzone przez organ odwoławczy dopiero przy kolejnej analizie sprawy. Taka praktyka, ze względu na obowiązującą w procedurze administracyjnej zasadę zaufania do organu administracji publicznej oraz zasadę ekonomiki procesowej nie może znaleźć aprobaty.

Analizując sprawę organ nie wziął pod uwagę i nie rozpatrzył możliwości sporządzenia analizy urbanistycznej, która stanowiłaby odpowiedź na zagadnienia o których mowa w art. 61 ust. 1 pkt 1 upzp, w oparciu o mapy, które znajdują się w aktach sprawy. Zdaniem Sądu nie przedłożenie mapy, o której mowa w art. 52 upzp z jednoczesnym przedłożeniem innej mapy zawierającej niezbędne elementy do ustalenia warunków zabudowy nie może zawsze prowadzić do odmowy ustalenia warunków zabudowy (bądź pozostawienia wniosku bez rozpoznania). Zbyt rygorystyczna interpretacja przepisów prawa może prowadzić do sytuacji, że inwestycja nie będzie mogła być realizowana nie ze względu na jej niedopuszczalność, lecz z uwagi na przesłankę formalną jaką jest brak mapy w odpowiedniej skali i określonego rodzaju. Z powyższych względów Sąd uznał, że zaskarżona decyzja oraz decyzja ją poprzedzająca wydane zostały bez wystarczającej analizy zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Z kolei w sprawie o sygn. akt **II SA/Go 338/15** przedmiotem badania Sądu była legalność postanowienia o odmowie wliczenia w koszty postępowania administracyjnego kwoty jaką strona poniosła z tytułu zapłaty za ocenę operatu szacunkowego sporządzoną przez zespół oceniający stowarzyszenia rzeczoznawców majątkowych, na podstawie art. 157 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2014r., poz. 518 ze zm.). Postanowieniem z kwietnia 2015 r. samorządowe kolegium odwoławcze, po rozpoznaniu wniosku strony, odmówiło ustalenia kosztów postępowania w wysokości 5.000 zł w sprawie zakończonej decyzją Kolegium z kwietnia 2014 r. (uchylającą na podstawie art. 138 § 2 kpa decyzję organu I instancji w sprawie ustalenia opłaty planistycznej) i zobowiązania do ich zapłaty prezydenta miasta.

Kolegium podniosło, że w trakcie postępowania przed organem odwoławczym strona przedłożyła ocenę operatu szacunkowego sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego, określającego wartość nieruchomości do naliczenia opłaty planistycznej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, która to ocena wykonana została przez zespół oceniający stowarzyszenia rzeczoznawców majątkowych w sierpniu 2013 roku. Jednocześnie w piśmie z października 2013 r. strona wniosła o zasądzenie w orzeczeniu kończącym sprawę kosztów postępowania w kwocie 5.000 zł od prezydenta miasta, tytułem zwrotu kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii stowarzyszenia. W załączeniu do wniosku strona przedłożyła rachunek nr 65/2013 z września 2013 r. na kwotę 5000, 00 zł wystawiony przez stowarzyszenie rzeczoznawców majątkowych dla strony za opracowanie opinii.

Oddalając skargę na postanowienie samorządowego kolegium odwoławczego Sąd wskazał, że zagadnienia kosztów postępowania administracyjnego znalazły swoją regulację w Dziale IX Kodeksu postępowania administracyjnego. Rozstrzygnięcie o kosztach postępowania administracyjnego następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie, a co za tym idzie – także skarga do sądu administracyjnego. Przedmiotowe postanowienie musi być wydane jednocześnie z decyzją, a więc w tym samym czasie, bezpośrednio po wydaniu decyzji. Sąd wskazał na przepis art. 262 § kpa, w myśl którego stroną obciążają te koszty postępowania, które: wynikły z winy strony (pkt 1); bądź zostały poniesione w interesie lub na żądanie strony, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie (pkt 2). Wyliczenie zawarte w przytoczonym powyżej przepisie ma charakter zamknięty, co oznacza że stroną obciążają wyłącznie koszty wymienione w tym przepisie. Wydając orzeczenie, o

którym mowa w art. 264 kpa, organ kieruje się zasadami wynikającymi z przepisów poprzedzających.

Z powyższego wynika, że w postanowieniu ustalającym wysokość kosztów postępowania organ wypowiada się o tych kosztach, które poniesione zostały przez organ w toku postępowania administracyjnego, do czasu jego zakończenia. W postanowieniu wydanym na podstawie art. 264 § kpa organ nie może uwzględnić kosztów, których nie poniósł. Rozstrzygając kwestię rozdziału kosztów postępowania (art. 262 § 1 kpa) pomiędzy organ, a stroną (strony) postępowania, organ bierze pod uwagę: 1) czy nie wynikały z ustawowego obowiązku organu prowadzącego postępowanie, 2) czy zostały poniesione w interesie lub na żądanie strony, 3) czy wynikły z winy strony.

Koszty wynikłe z ustawowego obowiązku organu prowadzącego postępowanie (tak jak - przykładowo - w analizowanej sprawie koszt sporządzenia operatu szacunkowego) obciążają zawsze organ. Podobnie jednoznacznie przedstawia się kwestia kosztów poniesionych w interesie lub na żądanie strony oraz wynikłych z winy strony, które w rezultacie będą ją obciążały. W tym stanie rzeczy wniosek strony o uwzględnienie poniesionych przez nią kosztów związanych z oceną operatu szacunkowego, która sporządzona została w oparciu o przepis art. 157 ustawy o gospodarce nieruchomościami, nie mógł zostać uwzględniony. Sąd zwrócił uwagę, że przedmiotowa ocena operatu szacunkowego sporządzona została na podstawie umowy o charakterze cywilnoprawnym, której treść została w pełni ukształtowana wolą jej stron. W tej sytuacji brak jest podstaw do obciążania skutkami finansowymi umowy, podmiotu który nie miał wpływu na treść ustaleń w niej zawartych.

5. Sprawy z zakresu geodezji i kartografii

Interesujące zagadnienie prawne wyłoniło się w sprawie o sygn. akt **II SA/Go 621/15**, w której przedmiotem zaskarżenia pozostawała decyzja odmawiająca udzielenia informacji, czy wskazane osoby są właścicielami innych nieruchomości oraz wydania wypisu z rejestru gruntów oraz wypisu z kartoteki budynków i kartoteki lokali, dotyczących tych nieruchomości i ich funkcji. Uzasadnieniem wniosku, złożonego w trybie art. 24 ust. 5 pkt 2 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, był interes prawny strony skarżącej wywodzony przez nią z przepisu art. 11 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 21

czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego. Według strony interes ów pozostawał powiązany z faktem istnienia umowy najmu budynku - lokalu mieszkalnego, którą strona skarżąca zamierza wypowiedzieć (co w świetle tego przepisu możliwe jest, jeżeli najemca dysponuje prawem do innego jeszcze, niż wynajmowany lokalu mieszkalnego). W ocenie skarżącej - jako wnioskodawcy żądane informacje pozostawały jej niezbędne do dokonania skutecznego wypowiedzenia umowy najmu.

Oddalając skargę Sąd uznał, że interes prawny o jakim mowa w art. 24 ust. 5 pkt 3 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, to nie jakikolwiek interes prawny, ale wyłącznie interes prawny związany z gruntami, budynkami lub lokalami będącymi przedmiotem żadanego wypisu. Przesądza o tym użycie słów o posiadaniu przez inny podmiot interesu prawnego „w tym zakresie” w powiązaniu z regulacjami pkt 1 i 2 ust. 5 art. 24 Prawa geodezyjnego i kartograficznego. Z ich treści wynika, iż właściciele lub osoby fizyczne i prawne, w których władaniu znajdują się grunty, budynki lub lokale mogą żądać wypisu z ewidencji zawierającego dane, o których mowa w art. 24 ust. 5 jedynie w odniesieniu do gruntów budynków i lokali, których są właścicielami lub którymi władają. Podobnie podmioty publiczne lub podmioty niebędące podmiotami publicznymi, realizujące zadania publiczne na podstawie odrębnych przepisów albo na skutek powierzenia lub zlecenia przez podmiot publiczny, mogą żądać wypisów z takimi danymi w stosunku do gruntów, budynków lub lokali w odniesieniu do których realizują wskazane działania. Ten „zakres”, zdaniem Sądu, odnosi się też do podmiotów o jakich mowa w pkt 3 z tym, że nie jest warunkowany prawem własności, władaniem czy realizacją zadania publicznego, ale interesem prawnym w uzyskaniu danych podmiotów w stosunku do gruntu, budynku czy lokalu będącego przedmiotem żadanego wypisu. Analizując treść przepisu art. 24 ust. 4 w brzmieniu do 10 czerwca 2010 r. i charakter zmian legislacyjnych zaistniałych po tej dacie Sąd stwierdził, iż do wskazanej daty nie ulegało wątpliwości, iż dane do których dostęp pozostaje ograniczony (wówczas: dane osobowe, o których mowa w art. 20 ust. 2 pkt 1 i 2, czyli dane podmiotowe) były udostępniane podmiotom, które miały interes prawny związany nie z jakimikolwiek gruntami, budynkami czy lokalami, ale jedynie gruntami, budynkami czy lokalami będącymi przedmiotem wypisu. Dokonana przez ustawodawcę zmiana pkt 3 ust. 5 art. 24 Prawa geodezyjnego, polegająca na skreśleniu po słowach „interes prawny” słów „związany z gruntami, budynkami lub lokalami będącymi przedmiotem wypisu” i dodaniu słów „w tym zakresie” nie ma zdaniem Sądu charakteru normatywnego, a wyłącznie

językowo-porządkujący. Sprowadza się wyłącznie do rezygnacji przez ustawodawcę z powtórzenia po raz trzeci sformułowania użytego już w dwóch wcześniejszych punktach. Do takich wniosków prowadzi też uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej art. 24 ust. 5 tj. ustawy z dnia 4 marca 2010 r. o infrastrukturze informacji przestrzennej – Dz. U. z 2010 r., Nr 76 poz. 489 (vide: art. 23 pkt 10). Znaczenie sformułowania „w tym zakresie” odczytywać zatem należy w odniesieniu do regulacji pkt 1 i 2 ust. 5 art. 24 Prawa geodezyjnego. Oznacza więc ono, że podmiot inny niż wskazane w pkt 1 i 2 może uzyskać informacje do których dostęp jest ograniczony jeżeli posiada interes prawny w zakresie związanym z tymi gruntami, budynkami lub lokalami, których dotyczy udostępniany (wnioskowany) zbiór danych lub wypis. WSA uznał, że strona skarżąca, w istocie realizując interes faktyczny, usiłuje wykorzystać ewidencję gruntów i budynków do uzyskania wiedzy o posiadaniu przez wskazane we wniosku osoby tytułu prawnego do innego lokalu, niż będący przedmiotem najmu w celu ustalenia, że zachodzi możliwość wypowiedzenia umowy o jakiej mowa w art. 11 ust. 3 pkt 2 ustawy o ochronie praw lokatorów. Sąd uznał, że wniosek o takiej treści nie może być zakwalifikowany jako dotyczący informacji jawnych i powszechnie dostępnych w rozumieniu art. 24 ust. 2 i 4 Prawa geodezyjnego. Podzielając dotychczasowe poglądy orzecznictwa, Sąd stwierdził, że także pod rządem znowelizowanych przepisów Prawa geodezyjnego zakres czynności, których domagał się wnioskodawca (poszukiwanie majątku nieruchomości) przekracza zakres obowiązków starosty - jako organu ewidencyjnego w sprawach dotyczących udzielenia informacji o gruntach, budynkach i lokalach.

Sąd opowiedział się też za decyzyjnym trybem rozstrzygnięcia sprawy w przedmiocie odmowy udzielenia informacji, czy wydania wypisu z ewidencji gruntów i wyciągu z mapy ewidencyjnej, a więc w formie kwalifikowanego aktu administracyjnego, jako negatywnego rozstrzygnięcia organu w sprawie.

6. Sprawy z zakresu ochrony środowiska

Omówienia w tej części Informacji wymaga sprawa o sygn. akt **II SA/Go 280/15**, w której przedmiot zaskarżenia do Sądu stanowiła decyzja w sprawie określenia środowiskowych uwarunkowań dla realizacji przedsięwzięcia pod nazwą „Mała elektrownia wodna”, wydana w oparciu o unormowania zawarte w ustawie z dnia 3

października 2008 r. o udostępnieniu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2013r., poz. 1235 ze zm.). Zarówno przedsięwzięcie inwestora – uczestnika niniejszego postępowania, dla którego wydano zaskarżoną decyzję, jak i przedsięwzięcie opisywane przez skarżącą są planowane w obrębie tego samego hydrowęzła jednego ciek w wodnego (rzeki) – z tym że pierwsze z wymienionych na tzw. odłówce stanowiącej rodzaj sztucznego odgałęzienia rzeki dla celów gospodarki rybackiej na działce nr 200, natomiast drugie z nich na położonej obok działce nr 178, przez którą przebiega obecne koryto rzeki, na obiekcie starej elektrowni wodnej. Skarżąca – będąca właścicielem obiektów starej elektrowni wodnej na działce nr 178 – naruszenia swojego interesu prawnego upatruje w fakcie wydania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach dla inwestycji stanowiącej w istocie przedsięwzięcie dla niej konkurencyjne.

Rozpatrując niniejszą sprawę Sąd przyjął, iż ustawa o udostępnieniu informacji o środowisku i jego ochronie (...) nie ogranicza w żaden sposób możliwości wielokrotnego występowania o ustalenie środowiskowych uwarunkowań dla różnych przedsięwzięć, przez różnych inwestorów, nawet gdyby miały one dotyczyć tej samej działki. Decyzja o środowiskowych uwarunkowaniach zgody na realizację przedsięwzięcia jest bowiem aktem wydawanym na początku procesu inwestycyjnego, poprzedza ona decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (decyzję o lokalizacji inwestycji celu publicznego), jak też decyzję o zatwierdzeniu projektu budowlanego i udzieleniu pozwolenia na budowę. Stanowi ona informację prawną dla potencjalnego inwestora o tym jakie zamierzenie inwestycyjne – z punktu widzenia ochrony środowiska naturalnego – może zostać realizowane na terenie działki objętej wnioskiem. Fakt, iż jeden z inwestorów otrzymał lub ubiega się o decyzję o środowiskowych uwarunkowaniach na realizację planowanego przez niego przedsięwzięcia nie oznacza, że stanowi to ingerencję w sferę uprawnień innego inwestora, planującego realizację na tej samej lub sąsiedniej działce podobnego, konkurencyjnego przedsięwzięcia. Na tym bowiem etapie postępowania inwestor nie musi wykazywać się jakimkolwiek prawem do dysponowania nieruchomością na cele realizacji planowanej inwestycji. Wydanie kolejnej decyzji dla podobnego przedsięwzięcia nie stanowi żadnego ograniczenia w realizacji uprawnień w zakresie planowanej inwestycji planowanej przez inny podmiot. Wydanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach dla jednego przedsięwzięcia nie wyklucza z kolei

wydania takiej decyzji dla przedsięwzięcia konkurencyjnego. Wydanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach nie przesądza bowiem o tym, że inwestycja ta zostanie zrealizowana. Skonkretyzowanie w decyzji środowiskowej warunków, pod którymi dopuszczalna jest realizacja zamierzonej inwestycji, wskazuje jedynie kształt inwestycji w aspekcie wymogów ochrony środowiska, dopuszczając jej realizację w wariantcie dla środowiska najkorzystniejszym. Dopiero zaś na kolejnych etapach procesu inwestycyjnego następuje materializacja warunków określonych w decyzji środowiskowej.

7. Sprawy z zakresu ochrony zdrowia

W sprawie II SA/Go 297/15 podstawą wydania zaskarżonej decyzji organu Państwowej Inspekcji Sanitarnej w przedmiocie nakazu unieruchomienia stołówki pracowniczej oraz zaprzestania działalności cateringowej było stwierdzenie zbiorowego zatrucia pokarmowego u pacjentów szpitala, którzy spożywali posiłek dostarczony, a przygotowany wcześniej w stołówce prowadzonej przez spółkę wnoszącą skargę. Materialnoprawną podstaw rozstrzygnięcia stanowiły przepisy art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 212, poz. 1263 ze zm.) oraz art. 7 ust. 1 rozporządzenia (WE) Nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz. U. UE.L. z 2002 r. Nr 31, s. 1). Stosownie do treści art. 27 ust. 1 pierwszego z przywołanych aktów prawnych w razie stwierdzenia naruszenia wymagań higienicznych i zdrowotnych, państwowy inspektor sanitarny nakazuje, w drodze decyzji, usunięcie w ustalonym terminie stwierdzonych uchybień. Jeżeli naruszenie wymagań, o których mowa w ust. 1, spowodowało bezpośrednie zagrożenie życia lub zdrowia ludzi, państwowy inspektor sanitarny nakazuje unieruchomienie zakładu pracy lub jego części (stanowiska pracy, maszyny lub innego urządzenia), zamknięcie obiektu użyteczności publicznej, wyłączenie z eksploatacji środka transportu, wycofanie z obrotu środka spożywczego, przedmiotu użytku, materiału i wyrobu przeznaczonego do kontaktu z żywnością, kosmetyku lub innego wyrobu mogącego mieć wpływ na zdrowie ludzi albo podjęcie lub zaprzestanie innych działań; decyzje w tych sprawach podlegają

natychmiastowemu wykonaniu (art. 27 ust. 2 ustawy). Z kolei w myśl art. 7 ust. 1 przywołanego wyżej rozporządzenia Nr 178/2002 w szczególnych okolicznościach, gdy po dokonaniu oceny dostępnych informacji stwierdzono niebezpieczeństwo zaistnienia skutków szkodliwych dla zdrowia, ale nadal brak jest pewności naukowej, w oczekiwaniu na dalsze informacje naukowe umożliwiające bardziej wszechstronną ocenę ryzyka, mogą zostać przyjęte tymczasowe środki zarządzania ryzykiem konieczne do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia określonego we Wspólnocie.

Sąd stwierdził, że wymagania w odniesieniu do przedsiębiorców zajmujących się przetwarzaniem i obrotem żywnością wprowadzone przepisami krajowego i unijnego prawa mają uzasadnienie w ważnych względach interesu publicznego. Celem regulacji prawa żywnościowego jest zapewnienie możliwe wysokiego poziomu ochrony życia i zdrowia ludzkiego. Jak wskazuje się już w samej preambule rozporządzenia Nr 178/2002, doświadczenie wykazało, że konieczne jest przyjęcie środków, których celem jest zagwarantowanie, aby niebezpieczna żywność nie była wprowadzana do obrotu i zagwarantowanie istnienia systemów, które identyfikują i odpowiadają na problemy bezpieczeństwa żywności w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynków wewnętrznych oraz, aby chronić zdrowie ludzkie (pkt 10). Przedsiębiorcy, prowadzący działalność związaną z żywnością mogą w najlepszy sposób określić bezpieczny system dostarczania żywności i zapewnić bezpieczeństwo żywności, którą dostarczają. Powinni oni być w pierwszym rzędzie odpowiedzialni wobec prawa za zapewnienie bezpieczeństwa żywności (pkt 30). Wyrazem tych postanowień jest przyjęcie tzw. zasady ostrożności, która ma zapewnić ochronę zdrowia we Wspólnocie, w ten sposób stwarzając bariery dla swobodnego przepływu żywności i pasz (pkt 20 zdanie pierwsze preambuły). W tych konkretnych przypadkach, kiedy istnieje ryzyko utraty życia lub zdrowia, a kiedy panuje niepewność naukowa, zasada ostrożności zapewnia mechanizm dla określania środków zarządzających ryzykiem lub innych działań w celu zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia, jaki został wybrany we Wspólnocie (pkt 21 preambuły). Rozwiązanie takie przyjęto dlatego, iż bezpieczeństwo i zaufanie konsumentów ma najważniejsze znaczenie (teza 23 zdanie pierwsze preambuły). Przepis art. 7 ust. 1 rozporządzenia nr 178/2002 pozwala na przyjęcie tymczasowych środków zarządzania ryzykiem, koniecznych do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia, w przypadku gdy po dokonaniu oceny dostępnych informacji stwierdzono niebezpieczeństwo zaistnienia skutków szkodliwych dla zdrowia, ale nadal

brak jest pewności naukowej. Zatem jeżeli występuje niepewność naukowa dotycząca istnienia lub zakresu zagrożenia zdrowia ludzi, zasada ostrożności pozwala instytucjom na podjęcie działań ochronnych bez oczekiwania, aż realność i waga tych zagrożeń zostaną w pełni udowodnione i aż urzeczywistnią się niekorzystne skutki dla zdrowia. Środek prewencyjny może być podjęty tylko w przypadku, gdy ryzyko okazuje się wystarczająco udokumentowane na podstawie danych naukowych dostępnych w momencie przyjmowania tego środka, bez konieczności „pełnego” wykazania istnienia i zakresu tego ryzyka na podstawie przekonujących danych naukowych. W takim kontekście pojęcie ryzyka odpowiada zatem stopniowi prawdopodobieństwa wystąpienia niekorzystnych skutków dla dobra chronionego porządkiem prawnym ze względu na akceptację określonych środków lub praktyk. Wreszcie ocena naukowa ryzyka może okazać się niemożliwa do przeprowadzenia ze względu na niewystarczającą ilość istniejących danych naukowych. Nie może to jednak przeszkodzić właściwym organom władzy publicznej w podjęciu środków zapobiegawczych na podstawie zasady ostrożności. W ramach stosowania zasady ostrożności zarządzanie ryzykiem obejmuje wszystkie działania podejmowane przez instytucję, która musi stawić czoła ryzyku, w celu obniżenia go do poziomu uznanego za dopuszczalny dla społeczeństwa, mając na uwadze ciężący na niej obowiązek zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia publicznego, bezpieczeństwa i środowiska. Tak pojmowana zasada ostrożności stanowiła podstawę przyjęcia przez Sąd, że objęta skargą decyzja odpowiada prawu.

8. Sprawy z zakresu postępowania w przedmiocie zawarcia umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej

Kontrola sądowa przeprowadzona w sprawie **II SA/Go 552/15** obejmowała rozstrzygnięcia dyrektora oddziału wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia oddalające odwołania uczestników konkursów, wydane w postępowaniu w sprawie zawarcia umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej ponowionym na skutek uchylecia przez Sąd poprzednio wydanej decyzji w sprawie. Uwzględniając skargę Sąd uznał, że w postępowaniu tym doszło do naruszenia art. 153 p.p.s.a., art. 134 w zw. z art. 102 i 146 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r., Nr 164, poz. 1027

ze zm) w zw. z przepisami zawartymi w części A pkt 1 załącznika nr 5 do Zarządzenia Prezesa NFZ nr 81/2013 DSOZ z dnia 17 grudnia 2013 r. oraz art. 7, 77 § 1 i 80 kpa, co łącznie miało istotny wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i lit. c p.p.s.a.).

Odnosząc się do spornej kwestii związania stron postanowieniami zarządzenia wydanego przez Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia, Sąd wskazał, że zostało ono wydane na podstawie art. 102 ust. 5 pkt 21 i 25 w zw. z art. 146 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Zarządzenie to, w tym jego integralna część – załącznik nr 5 zatytułowany „Zasady realizacji programu badań prenatalnych” stanowią przepisy prawa wewnętrznego wydane na podstawie delegacji ustawowej. Zarządzenie nie należy jednak do konstytucyjnego katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego (art. 87 ust. 1 Konstytucji RP) wobec czego nie może regulować w sposób powszechnie obowiązujący praw i obowiązków wszystkich jego adresatów. Przepisy zarządzenia stanowiące tzw. prawo wewnętrzne mogą natomiast regulować stosunki i sytuacje prawne w ramach jednostek organizacyjnych podległych kompetencji organu, który wydał zarządzenie. Zatem podmiotem bezpośrednio i bezwzględnie związanym treścią zarządzenia, w tym oczywiście i jego załączników, jest jednostka organizująca dany konkurs jako jednostka podległa Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia.

Jeśli chodzi zaś o uczestników postępowania konkursowego, na zasadach podobnych jak przy innych postępowaniach publicznon prywatnych, przepisy zarządzenia należy uznać za wymogi prawne konkursu, które - jeśli zostały podane uczestnikom konkursu przed jego rozpoczęciem i nie sprzeciwiają się powszechnie obowiązującemu prawu - wiążą podmioty przystępujące do konkursu. Istotą tego związania jest to, że warunki określone przez przepisy wewnętrzne mają być takie same dla podmiotu organizującego konkurs, jak i jego uczestników.

Także w sprawie II SA/Go 850/14 materialnoprawną podstawą zaskarżonej decyzji stanowiły przepisy ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Przedmiotem rozpoznania Sądu była zaś skarga świadczeniodawcy na decyzję w przedmiocie nieuwzględnienia odwołania od rozstrzygnięcia postępowania w sprawie zawierania umów o udzielanie świadczeń dotyczących profilaktycznych programów zdrowotnych.

Sąd uznał, że zgodnie z art. 154 ust. 1 w związku z art. 152 ust. 1 wskazanej ustawy świadczeniodawcom, których interes prawny doznał uszczerbku w wyniku naruszenia przez Fundusz zasad przeprowadzania postępowania w sprawie zawarcia umowy o

udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, przysługują środki odwoławcze i skarga na zasadach określonych w art. 153 i 154 ww. ustawy. Obowiązkiem organów Funduszu Zdrowia jest zapewnienie w toku postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej równego traktowania wszystkich świadczeniodawców ubiegających się o zawarcie umowy i prowadzenie postępowania w sposób gwarantujący zachowanie uczciwej konkurencji. W ten sposób przepis art. 134 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej formułuje jedno z podstawowych zasad prowadzenia postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej. W postępowaniu tym obowiązuje ponadto zasada niezmienności i jawności kryteriów oceny ofert i warunków wymaganych od świadczeniodawców (art. 147 oraz art. 139 ust. 3 pkt 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej). Określone w zarządzeniu Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia kryteria ocen muszą być stosowane jednolicie przez komisję konkursową i na uwzględnienie zasługują zastrzeżenia oferentów dotyczące naruszenia zasad postępowania, w wyniku którego ich interes prawny doznał uszczerbku. Zakres kontroli dokonywanej przez organ administracyjny jest zatem ściśle związany z pojęciem uszczerbku interesu prawnego, powstałego w wyniku naruszenia przepisów prawa (zasad postępowania).

Sąd wskazał, że pojęcie uszczerbku interesu prawnego zasadniczo nie występuje w prawie administracyjnym, gdzie jest mowa o naruszeniu interesu prawnego (a nie o jego uszczerbku). Pojęcie to było jednak używane na gruncie przepisów o zamówieniach publicznych (art. 179 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych, obecnie tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 907 w brzmieniu obowiązującym do dnia 28 stycznia 2010 r.). Wprawdzie w procedurze zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej nie stosuje się przepisów o zamówieniach publicznych (art. 138 ustawy), nie ma jednak przeszkód, aby w analizie pojęcia występującego na gruncie innej ustawy posłużyć się argumentacją wypracowaną przez piśmiennictwo prawnicze i orzecznictwo w takim zakresie, w jakim może ono mieć zastosowanie w odniesieniu do stosowania przepisu art. 152 w zw. z art. 154 ustawy. Istotą badania uszczerbku interesu prawnego jest ustalenie, czy na skutek naruszenia prawa nie nastąpił uszczerbek w możliwości uzyskania zamówienia, nie zaś jakikolwiek uszczerbek w interesie prawnym wykonawcy. Uszczerbek w interesie prawnym uczestnika postępowania będzie więc występował wtedy, gdy naruszenie przez podmiot prowadzący to postępowanie określonych zasad postępowania spowodowało, że uczestnik postępowania (świadczeniodawca) został pozbawiony możliwości zawarcia

umowy. Interes prawny świadczeniodawcy należy oceniać przez pryzmat konkretnego postępowania i możliwości zawarcia umowy przez określonego świadczeniodawcę (wystąpienia uszczerbku jego interesu prawnego). Interes prawny skarżącego uzasadnia jego pozycja na liście podmiotów nie wybranych w konkursie, zaś stwierdzenie uchybień (naruszenia zasad) w postępowaniu konkursowym aktualizuje możliwość zawarcia przez ten podmiot umowy. Stąd należało uznać, że przesłanka wymagana przepisami art. 154 ust. 1 w związku z art. 152 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej została w niniejszej sprawie spełniona.

Odwołanie składane na podstawie art. 154 ust. 1 ustawy o świadczeniach, dotyczące rozstrzygnięcia postępowania przez komisję otwiera postępowanie administracyjne, do którego zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, w zakresie nie wyłączonym przez przepisy ustawy. Z tego powodu odwołanie oceniać należy w kategoriach wniosku rozpoczynającego postępowanie administracyjne, ze wszystkimi tego skutkami. Należy przez to rozumieć, że organ rozpoznający odwołanie bada jedynie, gdyż nie przeprowadza ponownie konkursu, czy w postępowaniu tym nie doszło do naruszenia obowiązujących zasad, w wyniku którego to naruszenia oferent doznał uszczerbku interesu prawnego.

W rozpoznawanej sprawie dyrektor oddziału wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia, rozpatrując wniosek skarżącej Spółki o ponownie rozpatrzenie sprawy, działając jako organ odwoławczy dokonał jedynie kontroli oferty skarżącego pod kątem podniesionych we wniosku zarzutów. Jednakże zgodnie z zasadą dwuinstancyjności winien nie tylko odnieść się do wskazanych we wniosku skarżącej zarzutów, ale dokonać kontroli całego postępowania, w tym także dotyczącego drugiego oferenta, a kontrola ta i płynące z niej wnioski winny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu wydanej decyzji. Organ II instancji w zaskarżonej decyzji zawężając granice postępowania odwoławczego naruszył podstawowe zasady postępowania administracyjnego. W świetle przedstawionych przez stronę skarżącą w toku postępowania przed Sądem zarzutów dotyczących zastosowania kryteriów organ zobowiązany był do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i zebrania materiału dowodowego, pozwalającego na wydanie decyzji merytorycznej. Zarówno postępowanie w formie konkursu, jak i postępowanie w trybie rokowań, jest postępowaniem opartym na zasadzie konkurencji (o ograniczoną ilość dóbr może się ubiegać nieograniczona liczba świadczeniodawców). Ustalenie wyniku tego konkurowania w postaci rankingu – klasyfikacji wartościującej poszczególne oferty

mieści w sobie implicite porównywanie ofert świadczeniodawców biorących udział w postępowaniu.

Z zaskarżonej decyzji oraz decyzji wydanej w I instancji dowiadujemy się jedynie ile punktów odjęto stronie skarżącej i to tylko w kwestionowanych kategoriach: kryterium „jakość - wyniki kontroli” i „kompleksowość - kompleksowa realizacja programu badań prenatalnych”. Tymczasem porównanie ofert w toku postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej obejmuje nie tylko kompleksowość czy jakość udzielanych świadczeń, ale także ich dostępność, kwalifikacje personelu, wyposażenie w sprzęt i aparaturę medyczną, na podstawie wewnętrznej oraz zewnętrznej oceny, która może być potwierdzona certyfikatem jakości lub akredytacją; ceny i liczby oferowanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz kalkulacje kosztów. Ocena obu oferentów w tych kategoriach winna być odzwierciedlona w decyzji, tak aby można było ocenić czy organ równo traktował oferentów w sposób gwarantujący zachowanie uczciwej konkurencji.

Sąd powołał się na pogląd zawarty w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2012 r., (sygn. akt II GSK 121/12, publ.: orzeczenia.nsa.gov.pl), w którym stwierdzono, że organy Funduszu kontrolując wynik postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej nie mogą się ograniczyć do przedstawienia zasad punktacji (oceny) i do porównania jedynie liczby punktów uzyskanych przez oferentów na różnych płaszczyznach oceny. Mają również obowiązek swoją ocenę zindywidualizować i wyjaśnić, dlaczego w tym konkretnym przypadku poszczególni oferenci zostali ocenieni przyznaniem takiej, a nie innej liczby punktów. Inaczej mówiąc, nie można tą drogą sprowadzać roli organów kontrolnych i w konsekwencji sądów administracyjnych do zadania polegającego na uzasadnieniu (w rozumieniu art. 107 § 3 k.p.a.) konkretnej liczby punktów przyznanej każdemu świadczeniodawcy za dane kryterium.

9. Sprawy z zakresu transportu drogowego, prawa o ruchu drogowym oraz dróg publicznych

Znacząca ilościowo grupa spraw z omawianego zakresu dotyczyła skarg na decyzje nakładające kary pieniężne za naruszenie przepisów ustawy z dnia 6 września 2001r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2013r., poz. 1414 ze zm.). Dla przykładu, w

sprawie o sygn. akt **II SA/Go 118/15**, Sąd oddalając skargę na decyzję Głównego Inspektora Transportu Drogowego w przedmiocie nałożenia kary pieniężną z tytułu wykonywania przewozu na potrzeby własne bez wymaganego zaświadczenia potwierdzającego zgłoszenie przez przedsiębiorcę prowadzenia przewozów drogowych jako działalności pomocniczej uznał, że skoro skarżący przewoził pojazdem, nie przeznaczonym do nieodpłatnego przewozu drogowego, zdemontowany nagrobek, zatem wykonywał przewóz pomocniczo w stosunku do swej podstawowej działalności gospodarczej jaką jest prowadzenie zakładu kamieniarskiego o specjalności nagrobkowej. Z zebranego materiału nie wynikało, aby w zakres działalności podstawowej przedsiębiorcy wchodziło przewożenie rzeczy. Natomiast dokonywany przez skarżącego przewóz na potrzeby własne wyczerpywał obydwie hipotezy zawarte w art. 4 ust. 4 lit. c ustawy o transporcie drogowym, jeśli zważy się, że skarżący przewoził rzecz przez niego przetworzoną, czym było zdemontowanie nagrobka (lit. c in principio), jak również przewoził rzecz do przedsiębiorstwa, jakim jest Zakład, na jego własne potrzeby (lit. c in fine). Skoro skarżący w chwili kontroli nie dysponował stosownym wypisem zaświadczenia potwierdzającego zgłoszenie przez przedsiębiorcę prowadzenia przewozów drogowych jako działalności pomocniczej w stosunku do jego podstawowej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 33 ust 10 powyższej ustawy, zatem naruszył przepis art. 87 ust. 2 i 3 tej ustawy. Uznając, że wymierzona kara odpowiada powołanym przepisom, Sąd oddalił skargę.

W sprawie **II SA/Go 71/15** Sąd uchylił decyzję samorządowego kolegium odwoławczego w przedmiocie naliczenia opłaty z tytułu zwrotu kosztów związanych z usunięciem, przechowaniem i oszacowaniem pojazdu. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 130a ust. 10h ustawy Prawo o ruchu drogowym, koszty związane z usuwaniem, przechowywaniem, oszacowaniem, sprzedażą lub zniszczeniem pojazdu powstałe od momentu wydania dyspozycji jego usunięcia do zakończenia postępowania ponosi osoba będąca właścicielem tego pojazdu w dniu wydania dyspozycji usunięcia pojazdu. Dlatego nieodzownym dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy jest ustalenie kto - w dniu wydania dyspozycji usunięcia przedmiotowego samochodu - był jego właścicielem. Nadto Sąd wskazał, że postanowienie wydane przez sąd rejonowy w przedmiocie orzeczenia o przepadku pojazdu nie jest wiążące dla organów w zakresie osoby właściciela pojazdu. Sąd stanął na stanowisku, że związanie innych sądów oraz innych organów państwowych i organów administracji publicznej, o którym mowa w art. 365 § 1 w zw. z art. 13 § 2 Kpc dotyczy tylko samej sentencji orzeczenia, a nie poglądów

prawnych wyrażonych w jego uzasadnieniu. Nie mają zatem mocy wiążącej, ani poglądy prawne wyrażone w uzasadnieniu orzeczenia, ani motywy i ustalenia faktyczne zawarte w uzasadnieniu. Przedmiotem prawomocności materialnej jest bowiem jedynie ostateczny rezultat rozstrzygnięcia, a nie przesłanki, które do niego doprowadziły. Ponieważ organy obydwu instancji wywiodły swoje ustalenia z treści uzasadnienia postanowienia sądu rejonowego, Sąd kontrolujący zaskarżoną decyzję orzekł o jej uchyleniu.

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 379/15** przedmiotem zaskarżenia była decyzja wymierzająca spółce karę pieniężną za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia zarządcy drogi publicznej, wydana na podstawie art. 40 ust. 12 pkt 1 w zw. z art. 40 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o drogach publicznych. Bezsporne w powyższej sprawie było, iż spółka we wskazanym w decyzji okresie wykonywała prace w odcinku pasa drogowego związane z przebudową awaryjnego rurociągu, bez zezwolenia na zajęcie pasa drogowego na jej rzecz. Osłą sporu było natomiast, czy prawidłowo ustalono podmiot zobowiązany do uiszczenia powyższej kary, gdyż zdaniem skarżącej pas drogowy został zajęty wcześniej przez inny podmiot. Sąd oddalając w tej sprawie skargę uznał, iż prowadzenie prac w pasie drogowym przez różne podmioty nie zwalnia każdego z nich z obowiązku uzyskania zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawia treść § 1 ust. 2 pkt 2 i § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 1 czerwca 2004 r. w sprawie określenia warunków udzielania zezwoleń na zajęcie pasa drogowego, w których jako obligatoryjny element wniosku o wydanie zezwolenia na zajęcie pasa drogowego (§ 1), a w konsekwencji decyzji zezwalającej na zajęcie pasa drogowego (§ 2) wskazano cel zajęcia pasa drogowego. Powyższe oznacza, iż nawet w sytuacji równoczesnego prowadzenia prac przez stronę skarżącą i inny podmiot konieczne było wystąpienie przez nią o zezwolenie na zajęcia pasa drogowego w związku z inwestycją przez nią przeprowadzoną, z uwagi na różne cele zajęcia pasa drogowego.

Przedmiotem Kontroli Sądu w sprawach **II SA/Go 913/14**, **II SA/Go 914/14** oraz **II SA/Go 915/14** były decyzje odmawiające dokonania zmiany stanu faktycznego poprzez zmianę w dowodzie rejestracyjnym rodzaju pojazdu z „ciągnika samochodowego” na „samochód ciężarowy”. Rozważania Sądu skupiały się nad problemem, czym jest rejestracja pojazdu, która następuje w drodze rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej po przeprowadzeniu postępowania w celu ustalenia okoliczności faktycznych i prawnych, od których ustawa i przepisy wykonawcze do niej

uzależniają dokonanie rejestracji. Postępowanie w sprawie rejestracji pojazdu kończy się wydaniem decyzji administracyjnej i decyzja ta poprzedza czynność materialno-techniczną wydania dowodu rejestracyjnego i tablic.

Natomiast dowód rejestracyjny jest zewnętrznym przejawem oświadczenia woli organu administracji rozstrzygającego sprawę rejestracji pojazdu, co z jednej strony potwierdza wydanie decyzji o zarejestrowaniu pojazdu, a z drugiej strony jest dokumentem stwierdzającym dopuszczenie zarejestrowanego pojazdu do ruchu. Jako dokument urzędowy sporządzony w przepisanej formie przez powołane do tego organy administracji publicznej w ich zakresie działania, dowód rejestracyjny stanowi potwierdzenie wcześniejszego uzyskania pozytywnej decyzji o rejestracji pojazdu. Przy czym sam dowód rejestracyjny nie jest decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 k.p.a. Przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 r. w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów (Dz.U. Nr 133, poz. 1123 ze zm.) - obowiązującego w chwili wydania skarżącemu dowodu rejestracyjnego - określające przesłanki ubiegania się o wydanie wtórnika dowodu rejestracyjnego w razie jego zgubienia lub zniszczenia, zagadnienia dotyczące zawiadomienia o nabyciu lub zbyciu pojazdu, a także o zmianie stanu faktycznego wymagającej zmiany danych w dowodzie rejestracyjnym, świadczą o tym, że los dowodu rejestracyjnego jak również zmiany danych w nim zawartych nie wpływa na byt prawny decyzji o rejestracji pojazdu. Zmiana danych zawartych w dowodzie rejestracyjnym, nie objętych decyzją o rejestracji, jest dopuszczalna bez konieczności zmiany decyzji rejestracyjnej. Dowód rejestracyjny danego pojazdu zawiera określone dane identyfikujące pojazd samochodowy, jego właściciela oraz „wystawcę” i jest dokumentem wydawanym w następstwie podjęcia decyzji o zarejestrowaniu pojazdu określonego (opisanego) w złożonym wniosku. Należy zatem przyjąć, że jedynie zmiana takiego elementu treści tegoż dowodu winna być poprzedzona stosownym rozstrzygnięciem, tj. decyzją zmieniającą uprzednią decyzję o rejestracji lub też uchYLENIEM tej uprzedniej decyzji i wydaniem „nowej” decyzji na co zezwala (stawiając warunek zgody strony) art. 155 kpa albo też z wykorzystaniem trybu przewidzianego w art. 162 kpa (w przypadku zaistnienia jednej z enumeratywnie wymienionych w tym przepisie sytuacji) tj. stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o rejestracji i wydanie następnie innej decyzji dotyczącej tego pojazdu, gdy zmiany wymaga to, co było treścią decyzji o rejestracji pojazdu. W przypadku zmiany danych zawartych wyłącznie w dowodzie rejestracyjnym (wydanym w drodze czynności materialno-technicznej) nie ma potrzeby zmiany decyzji

o rejestracji pojazdu. W przedmiotowej sprawie skarżący domagał się zmiany wpisu w dowodzie rejestracyjnym poprzez zmianę rodzaju i przeznaczenia pojazdu z ciągnika samochodowego na samochód ciężarowy. Skoro dane dotyczące rodzaju i przeznaczenia pojazdu nie znajdują się w decyzji o rejestracji pojazdu, to nie zachodzi konieczność jej zmiany. W takiej sytuacji zmian należy dokonywać tylko w dowodzie rejestracyjnym w drodze czynności materialno-technicznej, które nie wymagają wszczęcia i prowadzenia postępowania administracyjnego oraz wydania decyzji administracyjnej w trybie k.p.a. Podsumowując Sąd uznał, że zmiana wpisu o rodzaju pojazdu może się dokonać tylko i wyłącznie poprzez zmianę czynności materialno-technicznej, nie zaś poprzez zmianę decyzji o rejestracji pojazdu. Czynność materialno-techniczna nie ma cech ostateczności ani prawomocności, a właściwy organ ma obowiązek skorygowania błędnego wpisu, oczywiście po ustaleniu, że taki błąd ma miejsce, czego w rozpatrywanej sprawie organy nie uczyniły.

W kolejnej sprawie z tego zakresu (**II SA/Go 900/14**) Sąd oddalając skargę na decyzję samorządowego kolegium odwoławczego z października 2014r. utrzymującą w mocy orzeczenie organu I instancji z lipca 2014r. w przedmiocie zatrzymania prawa jazdy - wydane na podstawie art. 5 ust. 5 w zw. ust. 3b ustawy o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz.U. z 2012 r. poz. 1228 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz. U. z 2011 r., Nr 205, poz. 1212), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2012 r. - wskazał, iż oceny zasadności kontrolowanych decyzji nie mogła zmienić nowa okoliczność, na którą wskazał skarżący w toku postępowania tj. fakt, iż prezydent miasta orzekł o uchyleniu - z dniem [...] kwietnia 2015 r. - decyzji własnej z kwietnia 2014 r. o uznaniu skarżącego za dłużnika alimentacyjnego uchylającego się od zobowiązań alimentacyjnych, nadał jej rygor natychmiastowej wykonalności oraz na podstawie art. 5 ust. 6 pkt 1 ustawy o pomocy osobom uprawnionym do alimentów, skierował do starostwa powiatowego w tym samym dniu wniosek o zwrot zatrzymanego prawa jazdy. Okoliczność ta nie ma wpływu na ocenę legalności zaskarżonej decyzji, a tym samym nie czyni skargi uzasadnioną, bowiem przeprowadzana przez sąd administracyjny kontrola legalności działań administracji publicznej sprawowana jest w odniesieniu do dnia wydania zaskarżonej decyzji. Ocena zgodności z prawem zaskarżonego skargą aktu dokonywana jest zatem wg stanu prawnego i faktycznego istniejącego w dniu jego wydania. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy istotne pozostawało, że w dacie rozstrzygnięcia sprawy przez

kolegium w obrocie prawnym pozostawała decyzja prezydenta miasta, uznająca stronę za dłużnika alimentacyjnego uchylającego się od zobowiązań alimentacyjnych. Wydanie decyzji z kwietnia 2015 r. skutkuje jedynie powstaniem okoliczności do wystąpienia przez organ właściwy dłużnika z wnioskiem do starosty o zwrot skarżącemu zatrzymanego prawa jazdy. Nowe postępowanie, związane z uchyleniem decyzji o zatrzymaniu prawa jazdy, pozostawało poza zakresem sprawy administracyjnej kontrolowanej w niniejszym postępowaniu. Jej zakres wyznaczało bowiem rozstrzygnięcie w przedmiocie zatrzymania prawa jazdy.

W sprawie II SA/Go 302/15 ze skargi na decyzję samorządowego kolegium odwoławczego utrzymującą w mocy decyzję Marszałka Województwa o skreśleniu strony z prowadzonej przez ten organ ewidencji psychologów wykonujących badania psychologiczne kierowców i kandydatów na kierowców.

Sąd uchylił decyzję organu II instancji wobec uznania, iż samorządowe kolegium odwoławcze nie uczyniło zadość wymogom wynikającym z zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego. Kolegium bowiem ograniczyło się do poddania kontroli decyzji organu I instancji, przy czym uczyniło to w sposób sprawozdawczy, w ogóle nie odniosło się do poszczególnych elementów stanu faktycznego, jak i prawnego oraz przede wszystkim zarzutów odwołania. SKO przytoczyło jedynie przepisy mające, zdaniem tego organu, zastosowanie w tej sprawie oraz ograniczyło się do akceptacji ustaleń organu pierwszej instancji. Ponadto organ odwoławczy powołał się w swoim rozstrzygnięciu na rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2014 r. w sprawie badań psychologicznych osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami, kierowców oraz osób wykonujących pracę na stanowisku kierowcy (Dz. U. z 2014, poz. 937), które weszło w życie 20 lipca 2014r. Kolegium stwierdziło, że badania były przeprowadzone niezgodnie z wzorem wynikającym z załącznika nr 5 ww. rozporządzenia a ich wyniki nie znajdowały potwierdzenia w dokumentacji. Sąd zauważył, że badania objęte kontrolą skarżąca przeprowadziła w lutym, marcu oraz czerwcu 2014 roku, a zatem nie można było badań tych ocenić zgodnie z rozporządzeniem, które weszło w życie po ich przeprowadzeniu, ale wówczas obowiązującym rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 1 kwietnia 2005 r. w sprawie badań psychologicznych kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz wykonujących pracę na stanowisku kierowcy (Dz. U. Nr 69, poz. 622 ze zm.). To właśnie rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 1 kwietnia 2005 r. obowiązywało w czasie wykonywania przez skarżącą kontrolowanych badań

psychologicznych i to pod kątem tych przepisów z 2005r. organ winien oceniać dopełnienie przez skarżącą procedur podczas ich wykonywania.

10.Pomoc finansowa z Unii Europejskiej

W roku 2015 wśród spraw z zakresu szeroko rozumianej pomocy finansowej z Unii Europejskiej przedmiot rozpoznania tutejszego Sądu stanowiły w głównej mierze sprawy dotyczące: negatywnych ocen wniosków o dofinansowanie realizacji projektów w ramach programów operacyjnych, zwrotu dofinansowania tych projektów, a także sprawy dotyczące przyznania płatności obszarowych.

Negatywnej oceny formalnej wniosku o dofinansowanie w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2007-2013 dotyczyła sprawa o sygn. akt **II SA/Go 441/15**. Podstawę oceny stanowiło stwierdzenie przez instytucję zarządzającą, że dokumentacja aplikacyjna nie potwierdza, by wodne ochotnicze pogotowie ratunkowe zostało wpisane do krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego, ani nawet, że spełnia kryteria uzyskania takiego wpisu. Sąd stwierdzając, że ocena projektu została przeprowadzona w sposób naruszający prawo wskazał, że ustawodawca w definicji krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego, zawartej w art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2009 r., nr 178, poz. 1380 ze zm.), rozróżnił jednostki ochrony przeciwpożarowej oraz inne służby, inspekcje, straże, instytucje i podmioty, które współdziałają w akcjach ratowniczych na podstawie zawartej dobrowolnie umowy cywilnoprawnej. Jednostki ochrony przeciwpożarowej zostały wymienione w art. 15 ustawy. Przepisy ustawy oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z 15 września 2014 r. w sprawie zakresu, szczegółowych warunków i trybu włączania jednostek ochrony przeciwpożarowej do krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego (Dz.U. z 2014r., poz. 1317) wskazują, iż wymienione wyżej podmioty tworzą krajowy system ratowniczo-gaśniczy w dwojaki sposób – na zasadzie skupienia w nim, a także na zasadzie włączenia. Włączenie do krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego dotyczy jedynie jednostek ratowniczo-gaśniczych i następuje w drodze decyzji administracyjnej. Natomiast pozostałe podmioty wymienione w art. 2 pkt 4 ustawy uczestniczą w tym systemie na zasadzie skupienia, co następuje poprzez zawarcie umowy cywilnoprawnej. Skoro zatem wodne ochotnicze pogotowie ratunkowe, którego wniosek

o dofinansowanie w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2007-2013 został przez instytucję zarządzającą Regionalnym Programem Operacyjnym oceniony negatywnie, załączyło porozumienie zawarte z Komendantem Głównym Państwowej Straży Pożarnej w sprawie określenia zasad współdziałania krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego z WOPR i jak wynika z treści części wstępnej tego porozumienia, zostało ono zawarte z uwagi na konieczność prowadzenia wspólnych przedsięwzięć z zakresu organizacji działań ratowniczych w ramach krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego (a więc WOPR zobowiązało się do prowadzenia działań właściwych dla jednostek włączonych do krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego), to oznacza to, że ratownictwo wodne uznawane jest za część krajowego systemu ratowniczo-gaśniczego i w związku z tym nie ma podstaw prawnych do wykluczenia WOPR z postępowania konkursowego.

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 322/15** Sąd oddalił skargę na decyzję Zarządu Województwa nakazującą stronie zwrot dofinansowania wynikającego z umowy o dofinansowanie projektu. Sąd wskazał, że postępowanie w przedmiocie zwrotu dotacji udzielonej w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego ma specyficzny charakter. Zazębiają się tu bowiem elementy cywilnoprawne z elementami stosunku administracyjnego. Warunkiem wydania decyzji o zwrocie dofinansowania nie jest uprzednie rozwiązanie umowy o dofinansowanie, nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której zaistnienie przesłanek uzasadniających wydanie decyzji na podstawie art. 211 ust. 4 ustawy o finansach publicznych będzie jednocześnie stanowiło podstawę do rozwiązania umowy. W takim przypadku okoliczności związane z rozwiązaniem umowy nie będą miały prawnego znaczenia dla oceny wystąpienia przesłanek uzasadniających wydanie wspomnianej decyzji.

W ocenie Sądu analiza sprawy dowiodła, że słuszne było stanowisko organu, iż dany projekt nie spełniał warunku tzw. efektu zachęty, o którym jest mowa w art. 8 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008, która to okoliczność ujawniona została w wyniku przeprowadzenia kontroli powykonawczej. Zgodnie ze wskazanym przepisem Rozporządzenia uznaje się, że pomoc przyznana MŚP i objęta niniejszym rozporządzeniem wywołuje efekt zachęty, jeśli beneficjent przed rozpoczęciem prac nad projektem lub działaniem złożył do danego państwa członkowskiego wnioski o przyznanie pomocy. Wymóg spełnienia przez projekt aplikujący o dofinansowanie efektu zachęty znalazł bezpośrednie odzwierciedlenie w prawie krajowym. Zgodnie z treścią § 12 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Rozwoju

Regionalnego z 11 października 2007 r. w sprawie udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w ramach regionalnych programów operacyjnych (DZ.U. z 2007 r. Nr 193 poz. 1399) prace związane z realizacją nowej inwestycji w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych lub średnich przedsiębiorców mogą się rozpocząć po złożeniu przez beneficjenta pomocy wniosku, o którym mowa w § 11 ust. 1. W ust. 3 § 12 określono najważniejszą kwestię pojawiającą się w odniesieniu do efektu zachęty, czyli cezurę czasową. W przepisie zawarto regulację, w myśl której przez rozpoczęcie prac związanych z realizacją nowej inwestycji należy rozumieć podjęcie prac budowlanych lub pierwszego prawnie wiążącego zobowiązania do zamówienia ruchomych środków trwałych, z wyłączeniem wydatków związanych z przygotowaniem i opracowaniem dokumentacji projektowej. We wniosku aplikacyjnym złożonym w dniu 31 marca 2009 r. skarżący wskazał, że ubiega się o dofinansowanie inwestycji w postaci budowy stacji transformatorowej oraz zakupu sprzętu.

W ocenie Sądu zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazuje jednoznacznie, że budowa stacji transformatorowej przeprowadzona została przed datą złożenia wniosku. Istotą problemu w rozpatrywanej sprawie była natomiast kwestia, czy - w świetle obowiązujących przepisów oraz na tle stanu faktycznego danej sprawy - poszczególne zamierzenia inwestycyjne ujęte we wniosku aplikacyjnym, czyli budowa stacji transformatorowej oraz zakup sprzętu, można traktować jako inwestycje podlegające odrębnej ocenie, w kontekście art. 8 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (WE) 800/2008. Odpowiedź pozytywna oznaczałaby przyjęcie, że efekt zachęty nie został spełniony jedynie do inwestycji polegającej na budowie stacji transformatorowej, natomiast co do inwestycji polegającej na zakupie sprzętu – brak jest podstaw do sformułowania takiego zarzutu. Konsekwencją takiego rozumowania byłoby przyjęcie, że niespełnienie efektu zachęty winno skutkować orzeczeniem o zwrocie dofinansowania jedynie w części obejmującej budowę stacji transformatorowej.

Sąd zwrócił uwagę, że interpretacja przepisów Rozporządzenia Komisji (WE) 800/2008 i Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego z 11 października 2007r., nie pozwala na „dzielenie” poszczególnych inwestycji w ramach projektu. O tym co jest projektem decyduje wnioskodawca, który określa go we wniosku aplikacyjnym, przedstawiając warunki, formy i terminy realizacji. Tak określony projekt podlega następnie ocenie – jako całość – instytucji zarządzającej. Ocena przeprowadzana jest z kolei według kryteriów i zasad ustalanych dla danego programu operacyjnego. Stawiając wymóg zachęty przepisy unijne nie wiążą go z poszczególnymi inwestycjami

objętymi jednym projektem, lecz traktują dane przedsięwzięcie jako całość, jako projekt ujęty we wniosku aplikacyjnym. Nie można wykluczyć sytuacji, gdy dla realizacji danego projektu konieczne jest przeprowadzenie kilku inwestycji, jednak efekt zachęty dotyczy projektu jako całości. Wykładnia gramatyczna wskazanych powyżej przepisów, w ocenie Sądu, nie pozwala na takie ich rozumienie, które pozwalałoby na „dzielenie” poszczególnych inwestycji objętych danym projektem, a następnie ich odrębną ocenę pod względem spełnienia efektu zachęty. Również wykładnia systemowa przeczy takiemu rozumieniu obowiązujących przepisów.

W sprawie **II SA/Go 193/15** przedmiotem kontroli Sądu stała się decyzja ustalająca kwoty nienależnie pobranych płatności z tytułu wspierania gospodarowania na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania. Najistotniejszym zagadnieniem było określenie okresu przedawnienia dla żądania zwrotu. Sąd wskazał, że dziesięcioletni termin przedawnienia wynikający z art. 49 ust. 5 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 2419/2001 z dnia 11 grudnia 2001 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania zintegrowanego systemu zarządzania i kontroli niektórych wspólnotowych systemów pomocy ustanowionych rozporządzeniem Rady (EWG) nr 3508/92 (Dz.U.U.E.L.2001.327.11), w razie braku dobrej wiary beneficjenta, który pobrał nienależne środki, jest dłuższy niż termin przewidziany w polskim prawie dla usunięcia z obrotu prawnego decyzji wadliwie przyznającej płatności w trybie nadzwyczajnym jakim jest wznowienie postępowania – w sytuacjach opisanych w art. 145 § 1 pkt 3-8 k.p.a. W takim wypadku termin ten wynosi pięć lat (art. 146 § 1 k.p.a.) i gdy z powodu jego upływu nie można uchylić decyzji, organ administracji publicznej ogranicza się do stwierdzenia wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazania okoliczności, z powodu których nie uchylił tej decyzji (art. 152 § 2 k.p.a.). Zakaz uchylenia decyzji dotkniętej wadami wymienionymi w art. 145 § 1 k.p.a. po upływie terminu wskazanego w art. 146 § 1 k.p.a. nie oznacza sanacji takiej decyzji. Decyzja ta bowiem – pomimo braku możliwości jej wyeliminowania z obrotu prawnego z uwagi na upływ terminu przedawnienia – jest decyzją nieprawidłową, wydaną z naruszeniem prawa, co stwierdza organ w osnowie decyzji wydanej na mocy art. 151 § 2 k.p.a. W konsekwencji Sąd uznał, że płatności pobrane na podstawie decyzji, co do której zapadło później rozstrzygnięcie stwierdzające jej wydanie z naruszeniem prawa, nie były należne. Przepisy art. 29 ust. 1 ustawy o ARiMR oraz art. 49 rozporządzenia (WE) nr 2419/2001 stanowią samoistną, odrębną podstawę orzekania o zwrocie płatności rolnych, która niekoniecznie musi w każdym przypadku wiązać się z wyeliminowaniem z

obrotu prawnego decyzji przyznającej określoną płatność. Cytowane unormowania, także co do dziesięcioletniego terminu przedawnienia obowiązku zwrotu środków w razie niezaistnienia dobrej wiary u beneficjenta, podlegają bezpośredniemu stosowaniu w każdym państwie Unii Europejskiej bez względu na odmienne regulacje proceduralne danego państwa członkowskiego. Powyższe uwagi dotyczą także odpowiednio pięcioletniego okresu przedawnienia w przypadku wykazania przez beneficjenta dobrej wiary.

11.Sprawy z zakresu dostępu do informacji publicznej

Przedmiotem kontroli Sądu w sprawie **II SA/Go 824/14**, była odmowa udostępnienia przez spółkę żądanych informacji ze względu na tajemnicę przedsiębiorcy. Sąd uchylając zaskarżoną decyzję wskazał, że dla uznania, iż dana informacja podlega ochronie na podstawie art. 11 ust. 4 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, musi ona spełniać warunki: a) poufności, b) braku ujawnienia, c) zabezpieczenia informacji. Jeżeli przedsiębiorca nie podjął działań zabezpieczających poufność wówczas informacja nie jest poufna, skoro każdy może mieć do niej dostęp. Nie może być bowiem poufną informacja co do której nie podjęto żadnych środków w celu zabezpieczenia jej poufności; informacja, która jest powszechnie dostępna i w żaden sposób niezabezpieczona, nie ma charakteru tajemnicy przedsiębiorstwa. Informacja staje się "tajemnicą", kiedy przedsiębiorca przejawia wolę zachowania jej jako niepoznawalnej dla osób trzecich. Nie traci natomiast swojego charakteru przez to, że wie o niej pewne ograniczone grono osób zobowiązanych do dyskrecji. Utrzymanie danych informacji jako tajemnicy wymaga podjęcia przez przedsiębiorcę działań zmierzających do wyeliminowania możliwości dotarcia do nich przez osoby trzecie w normalnym toku zdarzeń, bez konieczności podejmowania szczególnych starań. Pozostałe przesłanki w postaci braku ujawnienia informacji i podjęcia działań zabezpieczających są jedynie konsekwencją przesłanki poufności.

W sprawie **II SA/Go 538/15** kwestią sporną było to, czy żądane informacje są tzw. informacją prostą, jak wywodzi skarżący, czy też przetworzoną, jak twierdzi organ. W konsekwencji przesądzić należało, czy - stosownie do treści art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r.,

poz. 782 ze zm.) - skarżący, będąc podmiotem wnoszącym o udostępnienie informacji publicznej, zobowiązany był wykazać, że uzyskanie informacji przetworzonej jest szczególnie istotne dla interesu publicznego. Analizując spór Sąd wskazał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej, prawo do informacji publicznej przysługuje każdemu, a od osoby korzystającej z przysługującego jej prawa nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego. Jedynym w tym zakresie wyjątkiem jest sytuacja opisana w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Zgodnie z zamieszczoną tam regulacją adresat wniosku o udostępnienie informacji publicznej może domagać się od wnioskodawcy wykazania, że żądanie zawarte we wniosku jest szczególnie istotne dla interesu publicznego, ale jest to możliwe wyłącznie wtedy, gdy żądanie udostępnienia informacji publicznej dotyczy informacji przetworzonej.

Organ zakwalifikował wnioskowaną informację jako informację przetworzoną argumentując, że obejmuje ona szeroki zakres przedmiotowy i czasowy, a udostępnienie żądanych informacji wymagać będzie podjęcia dodatkowych, bardzo pracochłonnych i czasochłonnych czynności polegających na zanonimizowaniu danych osobowych i opracowaniu na podstawie dokumentacji źródłowej informacji przetworzonej. Sąd podkreślił, że sięgnięcie do zbiorów dokumentacji zawierających informacje proste i wyselekcjonowanie spośród nich – choć niewątpliwie przy wskazanej ilości dokumentacji i zakresu czasowego może być czasochłonne i pracochłonne – nie skutkuje, co do zasady, przekształceniem informacji prostej w informację przetworzoną. Nie są to czynności prowadzące w rezultacie do powstania całkowicie nowej informacji. Przetworzenie informacji wymaga bowiem podjęcia przez podmiot zobowiązany do jej udostępnienia działań o charakterze intelektualnym w odniesieniu do zbioru informacji, który jest w jego posiadaniu i nadania skutkom tego działania cech całkowicie nowej informacji. Podobnie za niezmienną kategorię informacji z „prostej” na „przetworzoną” uznaje się, również co do zasady, proces tzw. anonimizacji. Proces polegający na wykreśleniu z dokumentu elementów dotyczących danych osobowych bez naruszania samego rozstrzygnięcia, czyli anonimizacja, nie jest przetworzeniem informacji. Także przekształceniem informacji, a nie jej przetworzeniem, jest zmiana nośnika danych informacji, czyli poddanie dokumentu procesowi kopiowania czy skanowania.

Jednakże wskazane wyżej zasady, znajdujące umocowanie w art. 61 Konstytucji RP i art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej doznają ograniczenia w

sytuacjach szczególnych choćby takich, gdy ze względu na treść żądania, udostępnienie wnioskodawcy konkretnej informacji publicznej nawet o wspomnianym wyżej prostym charakterze, wiązać się może z potrzebą przeprowadzenia odpowiednich analiz, zestawień, wyciągów, usuwania danych chronionych prawem lub gdy szeroki zakres wniosku wymagający zgromadzenia, przekształcenia (zanonimizowania) i sporządzenia wielu kserokopii określonych dokumentów, może wymagać takich działań organizacyjnych i angażowania środków osobowych, które zakłócają normalny tok działania podmiotu zobowiązanego i utrudniają wykonywanie przypisanych mu zadań. Za informację przetworzoną uznaje się zatem wyodrębnienie (wyselekcjonowanie po analizie posiadanych zbiorów) informacji prostych ze zbiorów informacji znajdujących się w posiadaniu zobowiązanego i przygotowanie ich do udostępnienia, jeżeli wymagają podjęcia działań twórczych i analitycznych, opracowania zestawień, list lub wykazów czy odpowiedniego zredagowania, których efektem końcowym jest jakościowo nowa informacja (dotychczas samoistnie nieistniejąca), a nawet sporządzenie wielu kserokopii dokumentów wymagających podjęcia działań organizacyjnych oraz zaangażowania środków i osób. W szczególności informacja wytworzona w ostatni opisany wyżej sposób pomimo tego, że składa się z wielu informacji prostych będących w posiadaniu organu uznawana jest za informację przetworzoną, bowiem powstały w wyniku wskazanych wyżej działań zbiór nie istniał w chwili wystąpienia z żądaniem o udostępnienie informacji publicznej.

W sprawie na co powołuje się organ, a czego nie kwestionuje skarżący, zakresem żądania objęty jest zbiór dokumentów liczący kilkadziesiąt tysięcy stron wymagających uszeregowania i usystematyzowania, zanonimizowania i przeanalizowania, a następnie zeskanowania pod kątem informacji objętych tajemnicą prawnie chronioną (dane osobowe, informacje o stanie zdrowia osób fizycznych, oferty przedsiębiorców). Niewątpliwie wiąże się to ze znacznym obciążeniem pracowników organu zadaniami tylko w tym zakresie, które – jak twierdzi organ – zajmą ich na co najmniej kilka tygodni. W takiej sytuacji konieczne jest wyważenie wartości, które leżą u podstaw regulacji zapewniającej powszechny dostęp do informacji publicznej z wartościami, które realizuje organ publiczny, w szczególności odpowiadający za organizację i funkcjonowanie publicznej służby zdrowia, czyli w sferze niezwykle istotnej dla bezpieczeństwa obywateli. Wyważenie tych zasad, kolidujących w pewnym zakresie, co uwypukla rozważana sprawa prowadzi do wniosku, że dostęp do informacji publicznej nie może prowadzić do zakłócenia lub czasowego paraliżu funkcjonowania organów

publicznych w tym z poniesieniem określonych środków, zwłaszcza finansowych i organizacyjnych, często trudnych do pogodzenia z bieżącymi działaniami konkretnych organów.

12. Sprawy inne

W sprawach niekwalifikujących się do uprzednio przedstawionych części niniejszej Informacji Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wlkp. wypowiedział się m.in. co do następujących zagadnień:

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 272/15** Sąd odrzucił skargę na odmowę zwrotu kosztów przejazdu niepełnosprawnego dziecka z miejsca zamieszkania do szkoły, uznając, iż sprawa nie należy do właściwości sądów administracyjnych. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 3 a pkt 3 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, obowiązkiem gminy jest: zwrot kosztów przejazdu ucznia, o którym mowa w pkt 1 i 2 oraz jego opiekuna do szkoły lub ośrodka, wymienionych w pkt 1 i 2, na zasadach określonych w umowie zawartej między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), a rodzicami jeżeli dowożenie i opiekę zapewniają rodzice. Przyjęcie, że zasady zwrotu kosztów określone są w umowie wyłącza kwalifikację, że jest to uprawnienie wynikające z mocy prawa. Oznacza to tym samym, iż w umowie tej określone są prawa i obowiązki stron oraz regulowane są zasady zwrotu kosztów przejazdu. Warunki takiej umowy i negocjowanie jej treści leży w gestii stron umowy, a wynikiem na tym tle spory podlegają kompetencji sądów powszechnych (należą do kategorii spraw cywilnych), a nie sądów administracyjnych.

W stanie faktycznym sprawy **II SA/Go 176/15** zarządzeniem z dnia 16 grudnia 2014 r. burmistrz miasta i gminy, powołując się na przepisy art. 222 ust. 4 oraz art. 257 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DZ.U. z 2013 r. poz. 885) dokonał zmian w planie wydatków budżetu miasta i gminy. Zmiany polegały na zmniejszeniu rezerwy celowej na zadania gminy z zakresu zarządzania kryzysowego o kwotę 38 000 zł oraz na zwiększeniu wydatków bieżących w dziale 750 – administracja publiczna. W opinii z dnia 15 grudnia 2014 r. Komisja Rozwoju Gospodarczego Finansów i Budżetu Rady Miejskiej, na podstawie art. 259 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, oceniła pozytywnie dokonanie zmiany przeznaczenia rezerwy celowej na zarządzanie kryzysowe. Uchwałą z dnia 21 stycznia 2015 r. kolegium regionalnej izby obrachunkowej, na podstawie art. 158 § 2 kpa oraz art. 91 ust. 3 i 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594), stwierdziło, że

powyższe zarządzenie wydano z naruszeniem art. 222 ust. 2 pkt 3, art. 259 ust. 1 w zw. z art. 222 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885) oraz w zw. z art. 2 i art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1166 ze zm.). W uzasadnieniu uchwały kolegium stwierdziło, że dokonana przez burmistrza zmiana planu wydatków budżetu narusza przepisy art. 2 i art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym w związku z art. 222 ust. 2 pkt 3 i art. 259 ust. 1 oraz art. 222 ust. 4 ustawy o finansach publicznych. Zdaniem Kolegium obligatoryjnie utworzona w budżecie jednostki samorządu terytorialnego rezerwa na przyszłe i nieprzewidywalne wydatki z tytułu zarządzania kryzysowego na podstawie art. 222 ust. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych i art. 26 ust. 4 ustawy o zarządzaniu kryzysowym – w trakcie roku budżetowego nie mogła być rozdysponowana na cele niezwiązane z realizacją zadań miasta i gminy z zakresu zarządzania kryzysowego.

Skarga burmistrza na powyższą uchwałę, jako niezasadna, została oddalona. Sąd wskazał, że ustawa o zarządzaniu kryzysowym w art. 26 ust. 4 nakłada na jednostkę samorządu terytorialnego obowiązek utworzenia rezerwy celowej na realizację zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego w wysokości nie mniejszej niż 0,5 % wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszonych o wydatki inwestycyjne, wydatki na wynagrodzenia i pochodne oraz wydatki na obsługę długu. Zarządzanie kryzysowe ustawodawca określił jako działalność organów administracji publicznej będącą elementem kierowania bezpieczeństwem narodowym, która polega na zapobieganiu sytuacjom kryzysowym, przygotowaniu do przejmowania nad nimi kontroli w drodze zaplanowanych działań, reagowaniu w przypadku wystąpienia sytuacji kryzysowych, usuwaniu ich skutków oraz odtwarzaniu zasobów i infrastruktury krytycznej (art. 2 wymienionej ustawy). Ze względu na szczególny charakter działalności, środkiem finansowym przeznaczonym na realizację zarządzania kryzysowego nadano status rezerwy celowej obowiązkowej. Tym samym przyjęć należy, że istnieje zasadnicza różnica pomiędzy rezerwą celową, o której mowa w art. 222 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, która ma charakter fakultatywny oraz rezerwą celową na zarządzanie kryzysowe, utworzonej zgodnie z art. 26 ust. 4 ustawy, która jest obligatoryjna. Przepis art. 259 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wprowadza generalną zasadę, zgodnie z którą rezerwy celowe mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz wykorzystane zgodnie z klasyfikacją budżetową wydatków. W ust. 2 art. 259 ustawodawca wprowadził odstępstwo od

powyżej zasady stanowiąc, że po uzyskaniu pozytywnej opinii komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, zarząd może dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej. Jednakże, w ocenie Sądu, przepis art. 259 ust. 2 może mieć zastosowanie jedynie do rezerwy celowej fakultatywnej, o jakiej mowa w art. 222 ust. 2, nie dotyczy natomiast rezerwy celowej obowiązkowej, której obowiązek utworzenia wynika z przepisu prawa materialnego, a w tej konkretnej sprawie – z art. 26 ust. 4 ustawy o zarządzaniu kryzysowym. Za prezentowanym stanowiskiem przemawia wykładnia systemowa oraz funkcjonalna wymienionych powyżej przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o zarządzaniu kryzysowym.

Przedmiotem sądowej kontroli w sprawie **II SA/Go 364/15** pozostawała decyzja organu odwoławczego utrzymująca w mocy rozkaz personalny dowódcy jednostki wojskowej w przedmiocie odmowy zawarcia ze skarżącym kolejnego kontraktu, wydany w warunkach uzyskania przez żołnierza kontraktowego oceny dobrej w ostatniej opinii służbowej. Oddalając skargę WSA stwierdził, iż wypracowany przez orzecznictwo sądowoadministracyjne, pogląd o uznaniowym charakterze decyzji w przedmiocie zawarcia kolejnego kontraktu pozostaje aktualny także po nowelizacji ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych, dokonanej ustawą z dnia 11 października 2013 r. o zmianie ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 1355) w wyniku której zmieniony został art. 15 ustawy, poprzez dodanie do niego ust. 3, stanowiącego, że warunkiem zawarcia kolejnego kontraktu z żołnierzem jest posiadanie przez niego ogólnej oceny co najmniej dobrej w ostatniej opinii służbowej. Lektura uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej prowadzi – w ocenie Sądu - do wniosku, iż celem wprowadzenia wymogu legitymowania się przez żołnierza, ubiegającego się o zawarcie kolejnego kontraktu, oceną co najmniej dobrą w ostatniej opinii służbowej, nie było stworzenie gwarancji kolejnego zatrudnienia żołnierzowi legitymującemu się oceną co najmniej dobrą, czy przyznania mu roszczenia w tym przedmiocie. Z projektu ustawy nowelizującej (pkt 14) wynika bowiem, że zakładanym celem wprowadzenia do art. 15 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych ust. 3 pozostawało wyłącznie motywowanie żołnierzy służby kontraktowej do dobrego wykonywania obowiązków służbowych. Skutkiem wskazanej nowelizacji jest zatem z jednej strony zaostrenie wymogów do ubiegania się przez żołnierza o zawarcie kolejnego kontraktu przez konieczność nie tylko złożenia wniosku we wskazanym ustawą terminie, ale też legitymowania się co najmniej dobrą oceną w

ostatniej opinii służbowej, z drugiej zaś strony ograniczenie uznaniowości organu właściwego w sprawie przez automatyczną niemożność zawarcia kolejnego kontraktu z żołnierzem nie spełniającym wskazanych „warunków progowych”.

W sprawie o sygn. akt **II SA/Go 854/14** WSA uznał, że obowiązek prowadzenia metryki w aktach sprawy administracyjnej wprowadzony ustawą z dnia 15 listopada 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 186, poz. 1100), którą dodany został do Kodeksu postępowania administracyjnego art. 66a, dotyczy wyłącznie spraw administracyjnych będących w toku w dniu wejścia w życie nowelizacji oraz spraw wszczętych po jej wejściu w życie, co dotyczy obu form prowadzenia metryki (pisemnej albo elektronicznej). Na organie administracji publicznej nie ciąży zatem obowiązek sporządzenia metryki dla spraw zakończonych przed dniem wejścia w życie wskazanej nowelizacji.

Przedmiotem kontroli sądowej w sprawie **II SA/Go 876/14** była decyzja kasacyjna samorządowego kolegium odwoławczego uchylająca decyzję burmistrza odmawiającą nakazania technikum oczyszczenia działki z zanieczyszczeń komunalnych spowodowanych odprowadzaniem ścieków rowem melioracyjnym do rzeki oraz przekazująca sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia. Zadaniem Sądu było dokonanie oceny, czy organ odwoławczy miał możliwość rozstrzygnięcia merytorycznego sprawy, czy też zachodziła konieczność uzupełnienia postępowania dowodowego w takim zakresie, który - z uwagi na obowiązek zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania (art. 15 k.p.a.) oraz obowiązek wyjaśnienia podstawowych okoliczności stanu faktycznego sprawy (art. 7 k.p.a.) - uzasadniał przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia.

Takie uwarunkowania decyzji kasacyjnej wynikają z tego, że organ odwoławczy, inaczej niż sąd administracyjny, jest organem merytorycznie rozstrzygającym sprawę. Kompetencja przewidziana art. 138 § 2 k.p.a. jest zatem tylko wyjątkiem, wymagającym ścisłej i restryktywnej wykładni.

Sąd w uzasadnieniu stwierdził, iż po nowelizacji Kodeksu konstrukcja prawna decyzji kasacyjnej opiera się na dwóch kumulatywnych przesłankach, a mianowicie: wydaniu decyzji pierwszoinstancyjnej z naruszeniem przepisów postępowania, czyli przepisów kodeksowych lub przepisów o postępowaniu zawartych w ustawach szczególnych, oraz uznaniu przez organ odwoławczy, że konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Chodzi tu więc o sytuacje, gdy zasada

dwuinstancyjności postępowania wyłącza przeprowadzenie w tym zakresie uzupełniającego postępowania dowodowego, gdy jego zakres wskazuje, że w swej istocie organ odwoławczy musiałby sam przeprowadzić postępowanie wyjaśniające odnośnie kwestii mogących mieć bezpośredni wpływ na treść decyzji. To zaś oznaczałoby, że sprawa byłaby rozstrzygana de facto w jednej instancji, a więc strona nie mogłaby kwestionować wyników postępowania wyjaśniającego w drodze odwołania. Sąd zwrócił uwagę, że w uzasadnieniu projektu nowelizacji przepisu art. 138 § 2 k.p.a. wskazano między innymi, że zmierza ona do większego skrępowania organu odwoławczego w podejmowaniu decyzji kasacyjnej, zawężając możliwość podjęcia decyzji kasacyjnej w stopniu maksymalnym. Ogranicza ją bowiem do sytuacji, w której rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy przez organ odwoławczy byłoby nie do pogodzenia z zasadą dwuinstancyjności postępowania administracyjnego. Nowelizacja ta oparta zatem została na kryterium nienaruszalności zasady dwuinstancyjności. Tak więc art. 138 § 2 k.p.a. stanowi wyłom od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy przez organ drugiej instancji, gdyż zgodnie z ustanowioną w art. 15 k.p.a. zasadą dwuinstancyjności, każda sprawa administracyjna winna podlegać dwukrotnemu merytorycznemu rozstrzygnięciu, przez dwa różne organy administracji publicznej. Wpływ na podjęcie decyzji kasacyjnej ma treść art. 136 k.p.a., określającego granice postępowania dowodowego przed organem odwoławczym.

Na gruncie rozpatrywanej sprawy Sąd podzielił stanowisko organu II Instancji, uznającego, że organ I instancji wydał decyzję, która nie odpowiada przepisom postępowania administracyjnego, a w szczególności art. 7, art. 77 i art. 107 § 3 kpa. Przepis art. 29 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz.U z 2005 r. Nr 239 poz. 2019 ze zm.) wymaga niezwykle precyzyjnego ustalenia stanu faktycznego, a mianowicie jaki był ostatnio stan wody na gruncie, czy doszło do jego zmiany, zwłaszcza czy nastąpiła zmiana kierunku odpływu wody opadowej, a jeśli tak – kto jest sprawcą i na czym polegała zmiana stanu wody, wreszcie czy dokonane zmiany szkodliwie wpływają na sąsiednie grunty. Dopiero poprawnie ustalona podstawa faktyczna może służyć do oceny zebranego materiału dowodowego, przeprowadzenia rozważań i w konsekwencji do podjęcia rozstrzygnięcia.

W sprawie **II SA/Go 46/15** jeden z zarzutów skargi zmierzał do zakwestionowania legalności całego toku postępowania zakończonym postanowieniem, bowiem skarżący kwestionowali uprawnienie prokuratora do wniesienia sprzeciwu od ostatecznego postanowienia, opierając się w tym zakresie na

treści przepisu art. 184 § 1 Kpa odnoszącego się do możliwości wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej. Sąd orzekający w sprawie nie podzielił tego stanowiska i wskazał, że z literalnej treści przepisu art. 184 § 1 Kpa wynika prawo prokuratora do wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej. Zakres odpowiedniego stosowania przepisów Kpa dotyczących decyzji do postanowień, uregulowany został w art. 126 Kpa, który wprawdzie nie przewiduje odpowiedniego stosowania art. 184 § 1 Kpa do postanowień, to nie oznacza jednak braku możliwości wniesienia przez prokuratora sprzeciwu także od ostatecznego postanowienia, jeżeli przepisy kodeksu lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności postanowienia albo jego uchylenie lub zmianę. Wyłącznie językowa wykładnia przepisu art. 184 § 1 Kpa nie pozwala bowiem na właściwe odkodowanie zawartej w nim normy prawnej i konieczne jest sięgnięcie do wykładni pozajęzykowej. Uzasadnieniem dla odstąpienia od wykładni gramatycznej na rzecz wykładni celowościowej i systemowej jest konieczność uwzględnienia regulacji prawnych dotyczących pozycji i zadań spoczywających na prokuraturze tj. art. 2 i art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze. Analizując przepisy regulujące uprawnienia prokuratora w postępowaniu administracyjnym zawarte w dziale IV Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 182 do art. 189) Sąd uznał, iż przy tak określonej roli i zadaniach prokuratury wykładnia językowa art. 184 §1 Kpa wydaje się zawężająca, pozostając w sprzeczności z uregulowaną ustawowo rolą prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Prowadzi ona bowiem do uzależnienia możliwości działania prokuratora od zakończenia postępowania ostatecznym rozstrzygnięciem merytorycznym, pozbawiając go możliwości ochrony praworządności oraz podejmowania czynności w celu prawidłowego stosowania prawa w postępowaniu administracyjnym na etapie wcześniejszym i w odniesieniu do takich rozstrzygnięć jakimi pozostają ostateczne postanowienia. Uznając wagę i charakter decyzji, jako aktów kończących postępowanie administracyjne, zatem ich odmienność od wydawanych w toku postępowania administracyjnego postanowień, które zgodnie z art. 123 § 2 Kpa dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania Sąd wskazał, że nie rozstrzygają one o istocie spraw, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej. Jednakże sam fakt, że prokuratorowi służy prawo do wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej i w ten sposób realizowany jest jego cel, jakim jest zbadanie zgodności z prawem działania organu w toku postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji, nie może być uznany za argument wyłączający konieczność rozszerzającej

interpretacji art. 184 § 1 Kpa. Prokuratorska ochrona praworządności nie może być bowiem sprowadzana do możliwości inicjowania tylko takich postępowań administracyjnych, które służą eliminacji z obiegu prawnego jedynie ostatecznych decyzji administracyjnych dotkniętych kwalifikowanymi wadliwościami z pominięciem postanowień ostatecznych. Ochrona praworządności realizowana przez prokuratora powinna bowiem służyć eliminowaniu z obrotu prawnego także dotkniętych nimi ostatecznych postanowień. Zatem wykładnia językowa art. 184 §1 Kpa nie może być uznana za wystarczającą, skoro pozbawia prokuratora możliwości realizowania ustawowych celów, dla których jest powołany, w tym na etapie postępowania administracyjnego, wcześniejszym niż zakończenie go decyzją ostateczną. WSA wskazał też, że przy wykładni przepisu art. 184 § 1 Kpa kluczowym pozostaje stwierdzenie odnoszące się do „ostateczności” rozstrzygnięcia od którego może być wniesiony sprzeciw, a nie do jego prawnej formy. Ponadto wskazanie w nim, iż prawo wniesienia sprzeciwu służy w sytuacji, gdy przepisy kodeksu lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę, uprawnia do wniosku, iż sprzeciw prokuratora dopuszczalny jest także od postanowienia w odniesieniu do którego przepisy Kpa przewidują możliwość stwierdzenia jego nieważności.

Z kolei w sprawie **II SA/Go 683/15** przedmiotem zaskarżenia była decyzja orzekająca o odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. Uchylając decyzje organów obu instancji Sąd zarzucił, że organy pominęły istotną dla rozstrzygnięcia sprawy przesłankę dotyczącą istnienia podstaw do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości i wykazania czy wystąpiła którakolwiek z okoliczności uwalniającej skarżącego od tej odpowiedzialności. Wbrew temu co przyjęły organy, ciężar udowodnienia przesłanek egzoneracyjnych nie może być w całości przerzucony na stronę (skarżącego). Stosując szczególną instytucję odpowiedzialności osób trzecich, organy podatkowe winny dążyć do ustalenia prawdy obiektywnej, a nie - poprzez przerzucenie ciężaru dowodowego na stronę - orzekać o jej odpowiedzialność za cudzy dług. W każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej. Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy

ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, gdy ponosi winę za jego niewypełnienie. W każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony.

VI. Działalność pozaorzecznicza Sądu.

1. Działalność Wydziału Informacji Sądowej.

W 2015 roku Wydział Informacji Sądowej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim realizował zadania przewidziane w § 5 Regulaminu wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych polegające m.in. na : informowaniu osób zainteresowanych o właściwości sądów administracyjnych oraz o stanie spraw załatwianych w Sądzie, udostępnianiu do wglądu akt sądowych, prowadzeniu spraw petycji, skarg i wniosków, udostępnianiu informacji publicznej o działalności Sądu, prowadzeniu statystyki sądowej oraz wykonywaniu obowiązków administratora systemu informatycznego.

W sekretariacie Wydziału III udzielano odpowiedzi na pytania skierowane osobiście, telefonicznie, za pośrednictwem poczty lub przy pomocy środków komunikacji elektronicznej. Informacje o działalności tutejszego Sądu zostały udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej oraz za pośrednictwem ogólnodostępnej strony internetowej, pod adresem : www.gorzow.wsa.gov.pl. Na bieżąco były udostępniane stronom i pełnomocnikom do wglądu akta spraw toczących się przed Sądem.

Wydział Informacji Sądowej odnotował wpływ 10 pism – różnego rodzaju wniosków. W 2015 r. nie było żadnych skarg dotyczących działalności WSA w Gorzowie Wielkopolskim. Wszystkie sprawy zostały załatwione przez udzielenie stosownej odpowiedzi. WIS udzielał innych informacji oraz wyjaśnień, dotyczących właściwości rzeczowej sądów administracyjnych, sposobu i trybu wnoszenia skarg do sądu na decyzje administracyjne oraz różnych kwestii procesowych.

W zakresie zadań Wydziału Informacji Sądowej dot. udostępniania informacji publicznej załatwiono 17 spraw (w 2014 - 10, w 2013 - 8). W 15 przypadkach wnioski zostały załatwione przez udostępnienie żądanej informacji, 1 wniosek został cofnięty przez

wnioskodawcę, w 1 przypadku Prezes WSA wydał decyzję administracyjną o odmowie udostępnienia informacji publicznej.

Wnioskodawcy wystąpili o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej m.in. wpływu skarg, w których stroną lub uczestnikiem postępowania był konkretny organ administracji państwowej, technik wspomagających działalność oraz kosztów funkcjonowania Sądu (systemy elektroniczne, meble, dostawcy mediów technicznych). Stosownie do zarządzenia nr 9 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2007 roku w sprawie utworzenia Centralnej Bazy Orzeczeń i Informacji o Sprawach sądów administracyjnych i udostępniania orzeczeń przez Internet Wydział Informacji Sądowej realizował zadania polegające na anonimizacji i zatwierdzeniu do publikacji orzeczeń wydanych przez tutejszy Sąd.

Uruchomiony od lipca 2014 roku Elektroniczny Terminarz Rozpraw (e - Wokanda) stanowił w 2015 roku narzędzie usprawniające informacje dotyczące wokand sądowych. Za pośrednictwem dostępnego na stronie internetowej Sądu terminarza istnieje możliwość ustalenia danych dotyczących terminu rozprawy, godziny rozpoczęcia i zakończenia posiedzenia sądowego i numeru sali sądowej, na której się ono odbywa. W Biuletynie Informacji Publicznej i stronie internetowej Sądu wprowadzono ułatwienia dla osób niepełnosprawnych poprzez zainstalowanie modułu czytania treści strony przez elektronicznego lektora.

Wydział Informacji Sądowej w trybie ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych aktów prawnych przesłał do ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubuskiego 15 prawomocnych wyroków uwzględniających skargi na akty prawa miejscowego.

Bieżąco i terminowo zostały sporządzone analizy i informacje statystyczne dotyczące działalności orzeczniczej Sądu.

Biblioteka sądowa, w której gromadzone są zbiory zawierające przepisy prawa krajowego i wspólnotowego oraz komentarze i publikacje naukowe, przydatne w realizacji zadań, w tym w działalności orzeczniczej, w 2015 r. zwiększyła swoje zasoby o nowości wydawnicze z tego zakresu.

W dniach 21-23 października 2015 roku została przeprowadzona przez Wydział Informacji Sądowej NSA wizytacja Wydziału Informacji Sądowej tut. Sądu.

2. Konferencje i szkolenia.

- 19-20 marca 2015 roku w siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w ramach Regionalnego Ośrodka Szkoleniowego Sądów Administracyjnych odbyły się warsztaty dla asystentów i referendarzy z Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Kielcach, Poznaniu, Szczecinie, Wrocławiu i Gorzowie Wielkopolskim. W trakcie spotkania omówiono następujące zagadnienia:

1. „Zakres kontroli sądowej decyzji wydanych w ramach uznania administracyjnego”
2. „Ochrona indywidualnego interesu prawnego jako podstawa legitymacji do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Interes prawny a interes publiczny”
3. „Skutki czasowe wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Wybrane zagadnienia”
4. „Pojęcie kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw w rozumieniu art. 200 p. p. s. a”

- 10-11 czerwca 2015 roku w siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w ramach ROSSA odbyło się szkolenie dla referendarzy sądowych poświęcone zmianom w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

W szkoleniu udział wzięli referendarze z Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Łodzi, Opolu, Poznaniu, Warszawie, Wrocławiu i Gorzowie Wielkopolskim. Wprowadzenie do dyskusji zostało przygotowane przez referendarzy sądowych z Łodzi, Poznania i Gorzowa Wielkopolskiego. Moderatorami spotkania byli : Prezes WSA w Łodzi sędzia NSA T. Zbrojewski i Prezes WSA w Poznaniu sędzia NSA J. Stankowski.

- 1-3 lipca 2015 roku w siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w ramach ROSSA odbyło się kolejne, cykliczne szkolenie referendarzy sądowych. Szkolenie to było kontynuacją spotkania z 10-11 czerwca . Udział w nim wzięli referendarze z Wojewódzkich Sądów Administracyjnych z Gdańska, Łodzi, Poznania, Warszawy, Wrocławia i Gorzowa Wielkopolskiego. Wprowadzenie do dyskusji zostało przygotowane przez referendarzy: S. Michalskiego, M. Sieniuc , Z. Kruszewskiego, J. Piątka. Moderatorami szkolenia byli Prezes WSA w Łodzi sędzia NSA T. Zbrojewski oraz Prezes WSA w Poznaniu sędzia NSA J. Stankowski.

- 9-11 września 2015 roku kontynuowany był cykl szkoleń referendarzy sądowych. Temat spotkania został określony 10-11 czerwca.

Moderatorami szkolenia byli: sędziowie NSA: L. Kiermaszek, T. Zbrojewski, J. Stankowski oraz J. Grzęda.

- 16-18 września 2015 roku ciąg dalszy cyklicznego szkolenia dla referendarzy sądowych. Jego moderatorami byli sędziowie NSA: W. Mazur, G. Jankowski, J. Grzęda, T. Zbrojewski.

- 1-2 października W ramach ROSSA w Siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim przeprowadzono szkolenie dla asystentów sędziego. Jego tematem były zmiany w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Moderatorami spotkania byli: sędziowie NSA: H. Łysikowska, A. Jagiełło, A. Żak, oraz sędzia WSA S. Miziołek. Szkolenie przeznaczone było dla asystentów WSA w Poznaniu, Wrocławiu, Szczecinie, Kielcach i Gorzowie Wielkopolskim.

- W dniach 8-9 października 2015 roku podsumowano cykl szkoleniowy referendarzy sądowych. Podsumowania cyklu dokonała sędzia NSA Wiceprezes Naczelnego Sądu Administracyjnego Dyrektor Biura Orzecznictwa Maria Wiśniewska.

- 19-21 października 2015 roku w siedzibie WSA w Gorzowie Wlkp. odbyły się warsztaty sędziowskie dla sędziów WSA w Poznaniu, Szczecinie, Kielcach i Gorzowie Wielkopolskim. Tematem warsztatów były zagadnienia kar pieniężnych w transporcie drogowym za naruszenie przepisów o czasie prowadzenia pojazdu, obowiązkowych przerwach i odpoczynku oraz problematyka związana z prawidłowością uchwalanych przez rady gmin deklaracji o wysokości opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w trybie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Osobnym tematem dyskusji warsztatowej były zmiany w Ordynacji podatkowej. W warsztatach uczestniczyli Prezesi WSA w Kielcach, Poznaniu i Gorzowie Wielkopolskim oraz 11 sędziów WSA z wymienionych sądów.

- 26-27 października 2015 roku w ROSSA w Gorzowie Wielkopolskim odbyła się konferencja orzeczników Samorządowych Kolegium Odwoławczych w Zielonej Górze i Gorzowie Wlkp. oraz Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, z udziałem sędziów WSA w Gorzowie Wlkp.

Podczas jej trwania omówiono zagadnienia z zakresu orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczące samokontroli, a także absolutorium dla organu wykonawczego powiatu i województwa z tytułu wykonania budżetu.

W konferencji oprócz orzeczników udział wzięli: prof. dr hab. B. Banaszak – Dziekan Wydz. Prawa Uniwersytetu Zielonogórskiego, Prezesi SKO w Zielonej Górze i Gorzowie Wielkopolskim, Prezes RIO w Zielonej Górze. Ze strony organizatora uczestniczył

Prezes WSA w Gorzowie Wielkopolskim sędzia NSA J. Grzęda oraz sędziowie WSA w Gorzowie Wielkopolskim.

- 3-4 grudnia 2015 roku w siedzibie WSA w Gorzowie Wielkopolskim odbyły się warsztaty dla referendarzy sądowych, poświęcone omówieniu zagadnień dotyczących podatku akcyzowego od samochodów osobowych, zmianom w prawie budowlanym, zasadom przyznawania wynagrodzenia pełnomocnikom za zastępstwa prawne wykonywane w ramach prawa pomocy oraz przywróceniem terminów w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W warsztatach udział brali referendarze sądowi z WSA w Łodzi, Poznaniu, Warszawie i Gorzowie Wielkopolskim. Moderatorami zajęć byli sędziowie NSA : A. Jagiełło, W. Mazur, J. Grzęda i T. Zbrojewski.

Poza wyżej opisaną działalnością szkoleniową w siedzibie Sądu, jego przedstawiciele brali udział w konferencjach organizowanych przez inne podmioty na terenie kraju :

- w czerwcu 2015 roku w konferencji sędziów WSA w Warszawie dotyczącej zmian w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi udział wzięli Wiceprezes WSA w Gorzowie Wlkp. sędzia WSA M. Trzecki oraz Przewodniczący WIS sędzia WSA K. Skowrońska – Pastuszko.

- w dniach 13-16 września 2015 roku w konferencji sędziów sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatkowych w Zamościu , zorganizowanej przez WSA w Lublinie , udział wzięli sędziowie WSA w Gorzowie Wielkopolskim K. Skowrońska – Pastuszko, J. Niedzielski, D. Skupień. W jej trakcie omawiano zagadnienia opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów w świetle nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zmian w regulacjach podatków lokalnych, a także problemów merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne po nowelizacji ustawy P.p.s.a.

- W dniach 18-19 września 2015 roku w konferencji na temat podatku od towarów i usług zorganizowanej przez Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu udział wzięli sędzia WSA J. Niedzielski.

- W dniach 28-30 września 2015 roku w konferencji sędziów sądów administracyjnych z udziałem sędziów Izby Ogólnoadministracyjnej Naczelnego Sądu Administracyjnego zorganizowanej w Czarnej udział wzięli sędziowie WSA A. Wieczorek, M. Ruszyński, A. Jutrzenka – Trzebiatowski. Organizatorem konferencji był WSA w Rzeszowie, a jej tematem były zagadnienia orzeczeń WSA po nowelizacji ustawy – P.p.s.a, procedury

poprzedzające kwalifikowane postępowanie administracyjne oraz dotyczące samowoli budowlanej.

- W dniach 12-14 października 2015 roku w konferencji sędziów sądów administracyjnych z udziałem sędziów Izby Gospodarczej NSA zorganizowanej w Opalenicy udział wzięli : Prezes WSA J. Grzęda oraz sędzia WSA G. Staniszevska. Tematami konferencji był przegląd orzecznictwa z zakresu właściwości Wydziału I Izby Gospodarczej NSA w roku 2015, zagadnienia z zakresu postępowania egzekucyjnego, problemy kolizyjne zajęcia pasa drogowego oraz wyczerpanie środków przeznaczonych na dofinansowanie projektu w ramach polityki rozwoju a skuteczność sądowej kontroli.

VII. Tabele statystyczne.

Wpływ i załatwienia skarg w latach 2005 - 2015.

Rok	Pozostało z poprzedniego roku	Wpłynęło ogółem	Załatwiono					Pozostało na następny rok
			Ogółem	w tym				
				na rozprawie		na posiedzeniu niejawnym		
				L.b.	%	L.b.	%	
2005	0	3.569	1.926	974	50,57	952	49,43	1.643
2006	1.643	2.514	2.980	1.914	64,23	1.066	35,77	1.177
2007	1.177	2.048	2.691	1.686	62,65	1.005	37,35	534
2008	534	1.907	2.099	1.599	76,18	500	23,82	342
2009	342	1.819	1.921	1.517	78,97	404	21,03	240
2010	240	2.388	2.352	1.842	78,32	510	21,68	276
2011	276	2.372	2.367	1.742	73,60	625	26,40	281
2012	281	2.367	2.321	1.680	72,38	641	27,62	327
2013	327	1.904	1.976	1.361	68,88	615	31,12	255
2014	255	1.832	1.827	1.214	66,45	613	33,55	260
2015	260	1.775	1.669	1.180	70,70	489	29,30	366

Wpływ skarg kasacyjnych 2015

L.p.	Rodzaj sprawy	Wpłynęło	Odrzucono skargę kasacyjną	Przekazano do NSA
1	SA	392	13	359
2	SAB	12	-	9

Udział pełnomocników w rozprawach w 2015r.

Udział w rozprawach	Wydział I w liczbach	Wydział II w liczbach	Razem
Pełnomocników administracji państwowej	230	112	342
Adwokatów jako pełnomocników skarżących i uczestników postępowania	35	104	139
Radców prawnych jako pełnomocników skarżących i uczestników postępowania	61	75	136
Doradców podatkowych	96	-	96
Rzeczników patentowych	-	-	-
Prokuratorów	-	3	3
Rzecznika Praw Obywatelskich	-	-	-
Ogółem	422	294	716

Wpływ i załatwienia skarg za rok 2015 w podziale na wydziały

Wydział	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	w tym		
				na rozprawie	na posiedzeniu niejawnym	
Wydział I	130	579	625	481	144	84
Wydział II	130	1.196	1.044	699	345	282
Razem	260	1.775	1.669	1.180	489	366

Wpływ i załatwienia skarg za rok 2015 w podziale na rodzaje spraw

Rodzaj spraw	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	w tym		
				na rozprawie	na posiedzeniu niejawnym	
SA	240	1.585	1.483	1.114	369	342
SAB	18	122	117	65	52	23
SO	2	68	69	1	68	1
Razem	260	1.775	1.669	1.180	489	366