

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach



**Informacja o działalności
w roku 2020**

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W P R O W A D Z E N I E	3
DZIAŁ I RUCH KADROWY I RUCH SPRAW	8
DZIAŁ II DZIAŁALNOŚĆ ORZECZNICZA	15
ROZDZIAŁ 1	15
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH	15
1.1. PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI	15
1.2. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH	22
1.3. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH	37
1.4. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG	43
1.5. OPŁATA SKARBOWA	80
1.6. POSTĘPOWANIE PODATKOWE	83
ROZDZIAŁ 2	99
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE FINANSÓW PUBLICZNYCH	99
ROZDZIAŁ 3	107
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE DZIAŁALNOŚCI UCHWAŁODAWCZEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ	107
3.1. Z ZAKRESU KULTURY	107
3.2. Z ZAKRESU OŚWIATY	109
3.3. Z ZAKRESU ROZWIĄZANIA STOSUNKU PRACY Z RADNYM/ WYGAŚNIĘCIA MANDATU RADNEGO	111
3.4. Z ZAKRESU UTRZYMANIA CZYSTOŚCI I PORZĄDKU NA TERENIE GMINY	117
3.5. POZOSTAŁE WYBRANE ZAGADNIENIA Z ZAKRESU DZIAŁALNOŚCI UCHWAŁODAWCZEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ	122
ROZDZIAŁ 4	142
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE INFORMACJI PUBLICZNEJ	142
ROZDZIAŁ 5	148
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE POMOCY SPOŁECZNEJ	148
ROZDZIAŁ 6	150
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE BEZROBOCIA, ZATRUDNIENIA ORAZ STOSUNKU PRACY	150
ROZDZIAŁ 7	159
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE ZDROWIA	159
ROZDZIAŁ 8	166
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE EZGEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ	166
ROZDZIAŁ 9	175
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE POSTĘPOWANIA SĄDOWOADMINISTRACYJNEGO	175
ROZDZIAŁ 10	182
ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE PRAWA POMOCY	182
ROZDZIAŁ 11	185
POZOSTAŁE WYBRANE ZAGADNIENIA W ORZECZNICTWIE SĄDU	185

Wojewódzki Sąd Administracyjny

WYKAZ SKRÓTÓW.....	196
DZIAŁ III DZIAŁALNOŚĆ POZAORZECZNICZA	197
ROZDZIAŁ 1.....	197
PROWADZONE PRZEZ SĘDZIÓW WYKŁADY, SZKOLENIA, ZAJĘCIA, WYGŁOSZONE REFERATY I INNE	197
ROZDZIAŁ 2.....	198
KONTAKTY	198
2.1. KONTAKTY KRAJOWE	198
2.2. KONTAKTY Z ZAGRANICĄ.....	198
ROZDZIAŁ 3.....	199
SZKOLENIA, NARADY REFERENDARZY, ASYSTENTÓW I PRACOWNIKÓW ADMINISTRACYJNYCH W 2020 r. 199	
ROZDZIAŁ 4.....	201
ZAJĘCIA DYDAKTYCZNE PROWADZONE PRZEZ SĘDZIÓW W SZKOŁACH WYŻSZYCH	201
ROZDZIAŁ 5.....	202
ORZĘKANIE W NACZELNYM SĄDZIE ADMINISTRACYJNYM	202
ROZDZIAŁ 6.....	202
ZAJĘCIA DLA APLIKANTÓW RADCOWSKICH I ADWOKACKICH.....	202
ROZDZIAŁ 7.....	203
POWOŁANI PRZEZ MINISTRA SPRAWIEDLIWOŚCI SĘDZIOWIE NSA I WSA W GLIWICACH DO PRZEPROWADZENIA EGZAMINU ADWOKACKIEGO I RADCOWSKIEGO	203
ROZDZIAŁ 8.....	203
PYTANIA PRAWNE DO TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO I TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ.....	203
ROZDZIAŁ 9.....	204
ZDANIA ODREBNE.....	204
ROZDZIAŁ 10.....	204
SYGNALIZACJE.....	204
ROZDZIAŁ 11.....	204
DZIAŁALNOŚĆ RZECZNIKA PRASOWEGO.....	204
ROZDZIAŁ 12.....	205
PRZYJĘCIA INTERESANTÓW PRZEZ PREZESA SĄDU	205

W P R O W A D Z E N I E

Z upływem 2020 r. minął szesnasty rok funkcjonowania Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Sąd nadal, od 1 maja 2019 r., działał w strukturze trzech wydziałów orzeczniczych oraz Wydziału Informacji Sądowej.

Od marca 2020 r. obszar Rzeczypospolitej Polskiej został dotknięty pandemią COVID-19, co wiązało się ograniczeniami funkcjonowania życia społecznego i gospodarczego oraz miało fundamentalny wpływ na działalność Sądu.

Z dniem marca 2020 r. na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej ogłoszony został bowiem stan zagrożenia epidemicznego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2, zaś z dniem 20 marca 2020 r. w jego miejsce ogłoszono stan epidemii (rozporządzenia Ministra Zdrowia: z dnia 13 marca 2020 r. – Dz. U. z 2020 r. poz. 433 oraz z dnia 20 marca 2020 r. – Dz. U. z 2020 r. poz. 491). Następnie 31 marca 2020 r. weszła w życie ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568), mocą której do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374, ze zm. – dalej zwana ustawą COVID-19), dodano art. 15 zzs. Ustęp 1 tego artykułu stanowił, że w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID, bieg terminów procesowych i sądowych nie rozpoczynał się, a rozpoczęty ulegał zawieszeniu na ten okres. Przepis art. 15 zzs ustawy z dnia 2 marca 2020 r. został uchylony z dniem 16 maja 2020 r., przy czym terminy zawieszane na jego podstawie rozpoczęły swój bieg dopiero od dnia 24 maja 2020 r. (art. 46 pkt 20 i art. 68 ust. 6 i 7 ustawy z dnia z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 - Dz. U. z 2020 r. poz. 875 ze zm.).

Od 16 marca 2020 r. na podstawie zarządzenia Nr 7 Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 marca 2020 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

w sprawie przeciwdziałania rozprzestrzenianiu się coronavirusa Covid-19, odwołane zostały rozprawy. Od 26 marca 2020 r. odwołane zostały także inne posiedzenia tutejszego Sądu, zgodnie z zarządzeniem Nr 11 Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie ograniczenia pracy Sądu w związku z ogłoszonym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanem epidemii.

Podjęcie działalności orzeczniczej na posiedzeniach niejawnych (w trybie uproszczonym oraz w składzie jednego sędziego) nastąpiło od 20 kwietnia 2020 r. Natomiast od 20 maja 2020 r. podjęta została działalność orzecznicza na rozprawach w sprawach pilnych w rozumieniu art. 14a ustawy COVID-19.

W czerwcu 2020 r. rozpoczęto regularne przeprowadzanie rozpraw, z uwzględnieniem wymogów wynikających z – wprowadzonego z dniem 16 maja 2020 r. – art. 15z⁴ ust. 2 ustawy COVID-19. Zgodnie z tym przepisem, w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny mogły przeprowadzać rozprawę przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, z tym że osoby w niej uczestniczące nie musiały przebywać w budynku sądu.

Jednak wobec pogorszenia się sytuacji epidemicznej w kraju, na skutek zarządzenia Nr 31 Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 października 2020 r. w sprawie odwołania rozpraw i wdrożenia w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gliwicach dalszych działań profilaktycznych przeciwdziałających rozprzestrzenianiu się wirusa SARS-CoV-2, z dniem 27 października 2020 r. ponownie odwołano rozprawy. W tym zakresie, działalność orzecznicza była kontynuowana tylko na posiedzeniach niejawnych w składzie trzech sędziów: w trybie uproszczonym oraz na podstawie art. 15 z⁴ ust. 3 ustawy COVID-19, który stanowił, że przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a przeprowadzenie wymaganej przez ustawę rozprawy mogłoby wywołać nadmierne zagrożenie dla zdrowia osób w niej uczestniczących i nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem

Wojewódzki Sąd Administracyjny

obrazu i dźwięku. Działalność orzecznicza tutejszego Sądu w tej formie prowadzona była przez cały pozostały okres do końca 2020 r.

W tych okolicznościach nastąpiła dalsza informatyzacja czynności podejmowanych w postępowaniu przed tutejszym Sądem. Zarządzeniem Nr 18 Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 28 maja 2020 r. w sprawie organizacji pracy sądu w związku z przywróceniem biegu terminów procesowych i sądowych wprowadzono możliwość przeprowadzenia rozprawy przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiającą przeprowadzenie jej na odległość z jedoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, umożliwiając tym samym uczestnictwo w rozprawie osobom przebywającym w odrębnej (aniżeli skład Sądu) sali rozpraw w budynku tutejszego Sądu. Stanowiło to wdrożenie możliwości procedowania na rozprawach w warunkach wskazanych w ww. art. 15 zys⁴ ust. 2 ustawy COVID-19

Nadto podjęto kroki zmierzające do zapewnienia warunków technicznych i organizacyjnych celem zastosowania przepisów Oddziału 11 zarządzenia nr 14 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2015 r. w sprawie ustalenia zasad biurowości w sądach administracyjnych, zatytułowanego „Podpisywanie orzeczeń i innych pism sądowych kwalifikowanym podpisem elektronicznym”, dodanego na mocy zarządzenia nr 15 Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2020 r.

Stan pandemii COVID-19 wywarł także istotny wpływ na inny aspekt życia Sądu. Zainteresowani zostali pozbawieni osobistego uzyskiwania w sekretariacie informacji o sprawach i zasadniczo przeglądania akt w czytelni Sądu. Istniała jednak możliwość dokonywania niektórych czynności bez konieczności osobistego stawiennictwa w sądzie. Dostęp do akt sprawy sądowoadministracyjnej był możliwy online za pośrednictwem portalu PASSA. Poza tym informacji o sprawach udzielał Wydział Informacji Sądowej. Korespondencja (pisma, listy, paczki itp.) była przyjmowana tylko od operatorów pocztowych. Opłaty sądowe mogły zostać uiszczone wyłącznie za pomocą przelewów bankowych lub wpłat na pocztę na odpowiedni rachunek bankowy. Wstrzymano przyjmowanie interesantów przez kierownictwo Sądu. Każda osoba

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wchodząca do Sądu miała obowiązek: poddania się pomiarowi temperatury ciała za pomocą termometru bezdotykowego, korzystania z osłony na usta i nos (maseczka jednorazowa lub maska albo przyłbica), korzystania z rękawiczek ochronnych lub dezynfekcji rąk, zgodnie z udostępnioną instrukcją, zachowania co najmniej 2 metrowego odstępu od innych osób, w szczególności w przypadku konieczności zdjęcia osłony na usta i nos celem potwierdzenia tożsamości. Osoby z temperaturą ciała powyżej 37,5° C nie mogły wejść do budynku Sądu.

Przechodząc - z nakreślonej perspektywy - do spraw orzeczniczych:

W 2020 r. zmniejszeniu uległa ilość skarg wniesionych do Sądu. Wpłynęły 4.654 sprawy, a zatem o 246 skarg mniej niż w 2019 r., co oznacza spadek o 5,03 %. W porównaniu z 2019 r. zmniejszeniu uległa również ilość załatwień i wyniosła 4.533 sprawy.

Wpływ spraw w 2020 r. nie został w całości opanowany, przez to zwiększyła się o 121 ilość spraw oczekujących na rozpoznanie i wyniosła 1.861 spraw.

Miernik sprawności postępowania jeszcze na koniec marca 2020 r. wynoszący 4,84, na koniec maja 2020 r. wyniósł 7,7, a na koniec czerwca 7,99.

Jego wzrost spowodowany był wskazanymi na wstępie ograniczeniami, a nawet czasowym zaprzestaniem działalności orzeczniczej tutejszego Sądu. W wyniku wdrożenia przyjętego planu naprawczego miernik sprawności postępowania (czas rozpoznawania spraw) na koniec lipca 2020 r. obniżył się do poziomu 7,07, by sukcesywnie malejąc, na koniec 2020 r. wynosić 4,93.

Na przestrzeni tego roku obsada sędziowska zmniejszyła się o trzy osoby, natomiast nie ulega zmianie dotychczasowa liczba asesorów sądowych. Zmalała, o jeden etat, liczba pracowników na stanowisku urzędniczym.

W niniejszym opracowaniu, obok podstawowych danych liczbowych związanych z działalnością Sądu, dokonano omówienia wybranych orzeczeń, których problematyka stanowiła istotny wkład w orzecznictwo Sądu, a także budziła zainteresowanie społeczne lub medialne. Przedmiotem opracowania

Wojewódzki Sąd Administracyjny

uczyniono orzeczenia zarówno te, które stały się już prawomocne, jak i te, które nie uzyskały jeszcze tej cechy.

DZIAŁ I

RUCH KADROWY I RUCH SPRAW

Na dzień 1 stycznia 2020 r. w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gliwicach orzekało 35 sędziów (NSA i WSA) oraz 3 asesorów, a na dzień 31 grudnia 2020 r. - 32 sędziów i 3 asesorów.

Lista sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekających w 2020 r. w WSA w Gliwicach:

- Anna Apollo
- Bonifacy Bronkowski
- Eugeniusz Christ
- Łucja Franiczek
- Krzysztof Wujek

Lista sędziów Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach:

- Barbara Brandys-Kmiecik
- Piotr Broda
- dr Agata Ćwik-Bury
- dr hab. Grzegorz Dobrowolski
- Wojciech Gapiński
- Magdalena Jankiewicz
- Małgorzata Jużków
- Edyta Kędzierska
- dr Paweł Kornacki
- Beata Kalaga-Gajewska
- dr Krzysztof Kandut

Wojewódzki Sąd Administracyjny

- Dorota Kozłowska
- Małgorzata Herman
- Elżbieta Kaznowska
- dr Beata Kozicka - przeniesiona do WSA w Opolu z dniem 1 października 2020 r.
- Teresa Kurcysz–Furmanik
- prof. dr hab. Andrzej Matan
- Beata Machcińska
- prof. dr hab. Adam Nita
- dr hab. Stanisław Nitecki
- Barbara Orzepowska-Kyć
- Bożena Pindel
- Marzanna Sałuda
- Renata Siudyka
- Bożena Suleja-Klimczyk
- Anna Tyszkiewicz-Ziętek
- Małgorzata Walentek - stan spoczynku z dniem 24 września 2020 r.
- Iwona Wiesner - stan spoczynku z dniem 31 grudnia 2020 r.
- Rafał Wolnik
- dr hab. Artur Żurawik

Lista asesorów Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach:

- Katarzyna Stuła-Marcela
- Monika Krywow
- Tomasz Dziuk

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Na dzień 1 stycznia 2020 r. w Sądzie zatrudnionych było łącznie 142 pracowników, w tym - oprócz sędziów i asesorów - 6 referendarzy, 65 urzędników sądowych, 22 asystentów sędziego i 10 innych pracowników. Na dzień 31 grudnia 2020 r. w Sądzie łącznie pracowało 138 osób. Na przestrzeni całego roku liczba osób zatrudnionych w Sądzie uległa zatem zmniejszeniu o 4 osoby.

Działalność ubiegłoroczną tutejszy Sąd rozpoczął z liczbą 1.740 spraw oczekujących na załatwienie, obejmującą 1.631 spraw zarejestrowanych w repertorium SA, 105 spraw w repertorium SAB (łącznie w obu kategoriach: 1.736 spraw), 3 sprawy z repertorium SO oraz 1 sprawa z repertorium SPP. Na koniec 2020 r. ilość spraw pozostałych do załatwienia uległa zwiększeniu o 121 i wyniosła 1.861 spraw, w tym 1.719 spraw z repertorium SA, 113 spraw z repertorium SAB, 15 spraw z repertorium SO oraz 14 spraw z repertorium SPP.

W ciągu 2020 r. wpłynęły 4.654 skargi we wszystkich kategoriach. W 2019 r. zarejestrowano 5.523 skargi, przy czym w liczbie tej uwzględnione zostały 623 skargi, które ponownie wpisano do repertoriów w związku ze zmianą struktury organizacyjnej Sądu. Zatem rzeczywisty wpływ spraw w 2019 r. do Sądu wyniósł 4.900 skarg. Wobec tego wpływ w 2020 r. był mniejszy niż w 2019 r. o 246 skarg.

Na globalny wpływ spraw w 2020 r. składały się: 4.193 sprawy zapisane w repertorium SA (w poprzednim roku 4.387), 367 spraw w repertorium SAB (w poprzednim roku 484), 35 spraw z repertorium SO (w ubiegłym roku 29) i 59 spraw z repertorium SPP.

Zakończono natomiast 4.533 sprawy (w tym 4.105 z repertorium SA, 359 z repertorium SAB, 23 z repertorium SO i 46 z repertorium SPP), zatem zakończono mniej spraw niż w 2019 r. (w poprzednim roku odejmując sprawy przekazane według nowej właściwości wydziałów zakończono łącznie 5.028, w tym w poszczególnych repertoriach odpowiednio 4.544, 450 i 34).

Średni miesięczny wpływ wynosił łącznie 387,7 sprawy (poprzednio 408,3), natomiast załatwiono średnio 377,8 (poprzednio 419) spraw miesięcznie. Wpływ nie został opanowany w żadnym Wydziale. Najmniejszą zaległość

Wojewódzki Sąd Administracyjny

osiągnął Wydział III. Obliczenia te obejmują załatwienia końcowe na rozprawach, których wyznaczono 287 (w roku 2019 – 472), czyli średniomiesięcznie 24 i na posiedzeniach niejawnych, których wyznaczono 1.627 (w roku 2019 - 1.841), w tym 314 wyznaczonych przez referendarzy (poprzednio 350), czyli średniomiesięcznie 136. Nie uwzględniają natomiast orzekania na posiedzeniach niejawnych w kwestiach wпадkowych, podczas których wydano 1.260 orzeczeń niekończących postępowania (w 2019 r. 1.641), nadto 4.069 o stwierdzeniu prawomocności orzeczeń (w poprzednim roku 4.996). Referendarze wydali 915 postanowień i 220 zarządzeń (poprzednio odpowiednio 1.072 i 236).

Średniostatystycznie na jednego sędziego (bez uwzględnienia zmniejszonego obciążenia sędziów funkcyjnych oraz sędziów orzekających wyłącznie w NSA, przyjmując realną obsadę na poziomie 36 sędziów) przypadało zatem 10,8 nowych spraw miesięcznie (poprzednio 12), zaś średnia ilość załatwień na osobę miesięcznie wynosiła 10,5 spraw (poprzednio 12,3). Wskaźnik sprawności postępowania wyniósł dla wszystkich spraw w Sądzie w omawianym okresie 4,93 (poprzednio 3,69).

W 2020 r. wpłynęło 1.169 skarg kasacyjnych (1.259 w poprzednim roku) i 419 zażaleń (479 w poprzednim roku). Przy czym, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznał 1.004 skargi kasacyjne, a więc mniej niż w roku poprzednim (1.390), natomiast zażaleń 261 (w roku 2019 - 336). W odniesieniu do orzeczeń kończących postępowanie stabilność orzecznictwa ukształtowała się na poziomie 81,2 % (spośród rozpoznanych spraw uchylono 189 orzeczeń), a więc jest wyższa w stosunku do 2019 r. (76,8 %). Natomiast w zakresie postanowień objętych zażaleniami wyniosła 90% (spośród rozpoznanych zażaleń uwzględniono 26) stabilność jest wyższa niż w 2019 r. (85,7 %).

Sędziowie sporządzili 3.693 uzasadnienia orzeczeń kończących postępowanie (w roku ubiegłym 4.058), a łącznie wszystkich (kończących i niekończących postępowanie) 4.953 (poprzednio 5.699). Zatem średniomiesięcznie (bez korekt obciążenia) odpowiednio 307,7 (średniomiesięcznie 8,5 każdy z sędziów) i 338 (9,4 średnio każdy z sędziów).

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W postępowaniu uproszczonym w skali Sądu załatwiono 1.159 spraw (wydano 1.131 wyroków i 28 postanowień).

W 2020 r. do Sądu wpłynęło 7 skarg w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 75). W 2019 roku wniesiono 6 takich skarg. W żadnej ze skarg Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził przewlekłości postępowania (skargi zostały odrzucone lub oddalone).

Struktura wpływu spraw w repertorium SA w 2020 r. przedstawiała się następująco:

- na akty i czynności centralnych organów administracji rządowej i innych organów naczelnych wpłynęło 531 skarg (11,4 % całego wpływu do Sądu), a więc mniej niż w roku poprzednim (553). Z tej kategorii spraw zakończono wyrokiem 327 spraw (7 % ogółu załatwień), uwzględniając 145 skarg (44,3 % załatwień w tych sprawach);
- na akty i czynności samorządowych kolegiów odwoławczych wpłynęło 1.477 skarg, mniej o 308 skarg niż w roku 2019 (31,7 % globalnego wpływu), przy czym wyrokiem załatwiono 1.167 spraw (25,7 % ogółu załatwień), uwzględniając 366 skarg (31,4 %). Z tej liczby, 235 skarg dotyczyło rozstrzygnięć SKO w Bielsku-Białej (15,9 % wszystkich skarg w tej kategorii), 283 skargi dotyczyły SKO w Częstochowie (19,2 %) i 959 skarg dotyczyło SKO w Katowicach (64,9 %). Spośród wskazanej wyżej ilości załatwionych spraw, 197 dotyczyło SKO w Bielsku-Białej (uwzględniono 66 skarg, co stanowi 33,5 % wszystkich rozpoznanych spraw tego Kolegium), 199 skarg dotyczyło SKO w Częstochowie (uwzględniono 47 skarg, czyli 23,6 %), zakończono 771 spraw ze skarg na rozstrzygnięcia SKO w Katowicach, uwzględniając 253 skargi, co stanowi 32,8 %;
- na akty i czynności terenowych organów administracji rządowej wniesiono 584 skargi, o 126 mniej niż w roku poprzednim (12,5 % globalnego

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wpływu), a załatwione wyrokiem zostały 493 sprawy (10,9 % globalnych załatwień), z czego uwzględniono 115 skarg (23,3 %);

- na akty i czynności dyrektorów izb administracji skarbowej wpłynęły 934 skargi, mniej o 488 skarg niż w roku 2019 (20 % całego wpływu do Sądu), z czego zakończono wyrokiem 811 spraw (17,9 % załatwień w skali Sądu), uwzględniając 158 skarg (19,5 %);
- na akty i czynności innych organów w roku 2020 wpłynęło 436 skarg, więcej o 156 skarg niż w roku 2019 (9,4 % wpływu), spośród których załatwiono wyrokiem 217 spraw (4,8 % ogólnej liczby załatwień), z czego uwzględniono 91 skarg (42 %).

Wojewódzki Sąd Administracyjny

RUCH SPRAW W 2020 r.

I WPŁYW

	OGÓŁEM	WYDZ. I	WYDZ. II	WYDZ. III
SA	4.193	1.774	1.597	822
SAB	367	33	71	263
SO	35	3	10	22
SPP	59	5	33	21
RAZEM	4.654	1.815	1.711	1.128

II ZAŁATWIENIA

	OGÓŁEM	WYDZ. I	WYDZ. II	WYDZ. III
SA	4.105	1.695	1.549	861
SAB	359	41	90	228
SO	23	3	6	14
SPP	46	2	29	15
RAZEM	4.533	1.741	1.674	1.118
w tym*	2.656	1.136	902	618

* załatwienia na posiedzeniu niejawnym

III ZALEGŁOŚCI

1. Na dzień 1.01.2020 r.

	OGÓŁEM	WYDZ. I	WYDZ. II	WYDZ. III
SA	1.631	741	517	373
SAB	105	17	36	52
SO	3	-	1	2
SPP	1	-	1	-
RAZEM	1.740	758	555	427

2. Na dzień 31.12.2020 r.

	OGÓŁEM	WYDZ. I	WYDZ. II	WYDZ. III
SA	1.719	820	565	334
SAB	113	9	17	87
SO	15	-	5	10
SPP	14	3	5	6
RAZEM	1.861	832	592	437

DZIAŁ II DZIAŁALNOŚĆ ORZECZNICZA

ROZDZIAŁ 1

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1.1. PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

W wyroku z dnia 15 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 912/19 Sąd podzielił stanowisko organów, zgodnie z którym sama okoliczność wynajmowania lokali znajdujących się w mieszkalnej części budynku nie wystarcza do zastosowania niższej stawki podatkowej. Zdaniem Sądu fakt, że część budynku jest wynajmowana, i to nawet gdyby realizowała cele mieszkaniowe i służyła zaspakajaniu potrzeb bytowych rezydentów lokali, nie zmienia tego, że ta część budynku została przeznaczona przez skarżącą na cele prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Jest to zatem ten składnik majątku podatnika, który ma w założeniu przynosić podatnikowi przychód z prowadzonej działalności, a zatem zostaje zajęty na taką działalność. W konsekwencji, w odniesieniu do takiego budynku lub jego części stosuje się podwyższoną stawkę podatku od nieruchomości.

Spór w sprawie dotyczył zastosowania przez organy podatkowe wysokości stawki w podatku od nieruchomości do części budynku (jednego piętra).

Na parterze tego obiektu prowadzona była przez skarżącą działalność gospodarcza – działalność gastronomiczna. Objęte sporem pierwsze piętro budynku, jak wynika z decyzji organów, ma przyporządkowaną funkcję mieszkalną i zakwalifikowane zostało przez organy, jako część budynku mieszkalnego, tyle tylko, że zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l.

Sąd zauważył, że z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. nie wynika, aby zajęcie budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej było wykluczone w każdej sytuacji, kiedy budynek (jego część) jest zamieszkały. W sytuacji, kiedy wypełnianie przez budynek (jego część) funkcji

Wojewódzki Sąd Administracyjny

mieszkalnej wynika z tego, że udzielenie najemcom zakwaterowania przez przedsiębiorcę jest jednym z elementów składających się na prowadzenie przez wynajmującego (podatnika) działalności gospodarczej, polegającej m.in. na wynajmie mieszkań (ogólnie zakwaterowaniu), to wówczas funkcja mieszkalna budynku lub jego części, jako wynikająca z istoty działalności gospodarczej przedsiębiorcy, nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Innymi słowy, w takiej sytuacji okoliczność, że budynek mieszkalny lub jego część spełnia swoją funkcję mieszkalną nie oznacza, że nie jest on zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, ponieważ właśnie spełnianie funkcji mieszkalnej przez budynek jest niezbędne do zajęcia go na prowadzenie przez podatnika takiego rodzaju działalności gospodarczej, jaką jest najem lokali, czy szerzej zakwaterowanie.

Na marginesie Sąd wskazał, że tego rodzaju stanowisko prezentuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do opodatkowania domów opieki, również realizujących cele mieszkaniowe pensjonariuszy, ale jednocześnie zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w prezentowanym tu rozumieniu (np. wyrok NSA z 17 września 2019 r., II FSK 3360/17).

Sąd zaakcentował, że oceny charakteru danego obiektu dla opodatkowania go podatkiem od nieruchomości należy dokonywać z uwzględnieniem sytuacji podatnika, czyli w tym wypadku skarżącej, jako podmiotu, który jest właścicielem budynku i prowadzi w nim działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług wynajmu, czy zakwaterowania. W stosunku do spornej części budynku podatnikiem jest skarżąca spółka, a nie najemcy, czy osoby zakwaterowane. Na spornej części budynku skarżąca nie realizuje celu mieszkaniowego, lecz wykonuje działalność gospodarczą polegającą na wynajmie, czy zakwaterowaniu pensjonariuszy. Z perspektywy podatnika sporna część budynku nie służy do realizacji celu mieszkalnego, ale do realizacji zamierzenia gospodarczego, jakim jest zarobkowe wynajmowanie lokali mieszkalnych.

Z kolei w wyroku z dnia 23 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 75/20 Sąd zajął się problematyką określenia skarżącej zobowiązania w podatku od nieruchomości w kontekście zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l.

Skarżąca wykazała, że uzyskała status podmiotu wykonującego działalność leczniczą. Sporne pomiędzy stronami pozostawało to, czy część budynku, niestanowiąca tzw. działu rehabilitacji, to jest sale konferencyjne na parterze i na trzecim piętrze oraz dwie salki w piwnicy (łącznie 451,71 m²), jest związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 160, ze zm. – dalej zwanej u.dz.l.) oraz jest zajęta przez podmiot udzielający tych świadczeń.

Według skarżącej możliwość wykorzystywania tych samych pomieszczeń zarówno na cele hotelowe, jak i na udzielanie świadczeń zdrowotnych nie wyklucza ich z preferencyjnego opodatkowania.

Sąd oddalając skargę podzielił pogląd organu, zgodnie z którym równoległe wykorzystywanie pomieszczeń związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych na cele inne niż działalność o charakterze leczniczym, w tym przypadku na zakwaterowanie gości w ramach działalności hotelarskiej, wyklucza możliwość stosowania stawki podatkowej na warunkach uprzywilejowanych. Opierał się przy tym na interpretacji art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. prezentowanej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyroki: z 2 października 2018 r., II FSK 2808/16; z 12 grudnia 2018 r., II FSK 3429/16; z 1 sierpnia 2018 r., II FSK 2168/16; z 26 kwietnia 2018 r., II FSK 2726/17).

W oparciu o wykładnię celowościową art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. Sąd wskazał, że założeniem ustawodawcy była realizacja określonej polityki społecznej państwa w dziedzinie ochrony zdrowia oraz dążenie do wsparcia tych sektorów działalności gospodarczej, które zajmują się udzielaniem świadczeń zdrowotnych dla ogółu społeczeństwa, a nie wspieranie poprzez preferencyjne stawki opodatkowania branży hotelarskiej, turystycznej czy rozrywkowej. Dlatego też należy przyjąć, że pomieszczenia związane z działalnością leczniczą nie mogą być zasadniczo wykorzystywane na inne cele niż udzielanie świadczeń zdrowotnych, np. cele hotelarskie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W ocenie Sądu preferencyjne stawki opodatkowania dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych dla społeczeństwa, stanowią realizację ochrony konstytucyjnych wartości, takich jak prawo do ochrony zdrowia (art. 68 Konstytucji RP). W związku z tym racjonalnym rozwiązaniem jest wprowadzanie mechanizmów prawnych minimalizujących koszty udzielania świadczeń zdrowotnych, w szczególności kosztów pośrednich związanych z obsługą administracyjną i gospodarczą (w tym związanych z podatkiem od nieruchomości) podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Zdaniem Sądu nie można zatem na skutek wykładni rozszerzającej dopuścić do niezamierzonego przez prawodawcę wsparcia, poprzez preferencyjne stawki podatkowe podmiotu, który wprawdzie posiada status podmiotu wykonującego działalność leczniczą, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 5 u.dz.l., ale w istocie wykorzystuje pomieszczenia związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, choćby sporadycznie, incydentalnie, czy okazjonalnie do działalności innej niż lecznicza.

Sąd zaznaczył, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. należy interpretować w sposób ścisły, a to, że chodzi tylko o nieruchomości bezpośrednio lub pośrednio „związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych” oraz faktycznie „zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń”. Zatem, aby „preferencyjna” (niższa) stawka podatku od nieruchomości stosowana była tylko dla działalności związanej z ochroną zdrowia.

Przedmiotem sporu w sprawie o sygn. akt I SA/GI 244/20 była kwestia prawopodatkowej kwalifikacji stacji redukcyjno-pomiarowych oraz punktów pomiarowych i redukcyjno-pomiarowych w związku z odmowną decyzją organu w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2012 r.

W ocenie strony skarżącej, gazociąg i stacja redukcyjno-pomiarowa są obiektami, które pełnią zupełnie inne funkcje i każdy z nich stanowi odrębną całość techniczno-użytkową. Gazociąg stanowi obiekt liniowy, służący do transportu gazu, stacja kontenerowa ma natomiast chronić znajdujące się w niej urządzenia. Urządzenia te (punkty pomiarowe i redukcyjno-pomiarowe) nie stanowią natomiast całości techniczno-użytkowej ze stacją, czy gazociągiem,

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zostały bowiem wytworzone w innym niż pozostałe elementy stacji procesie technicznym, stanowią elementy niebudowlane i służą innemu celowi niż sama stacja. W konsekwencji należy uznać, że urządzenia te pozostają poza zakresem regulacji ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (obecnie - t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1333, ze zm. - dalej zwanej Prawem budowlanym) i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zdaniem organów podatkowych stacje redukcyjno-pomiarowe i punkty pomiarowe i redukcyjno-pomiarowe stanowią elementy budowli sieci gazowej, tworząc z nią całość techniczno-użytkową. Zatem ich wartość powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania.

Wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2020 r. Sąd uwzględnił skargę. Na wstępie wyjaśnił, że kontrola legalności zaskarżonej decyzji miała miejsce w oparciu o przepisy prawa materialnego w brzmieniu obowiązującym w 2012 r. Nadto, decyzja ta wydana została po wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/GI 424/18. Wobec tego owa kontrola dotyczyła zastosowania się organu do oceny i wskazań zawartych w powyższym wyroku, stosownie do treści art. 153 p.p.s.a.

Sąd stwierdził, że organ odwoławczy ponownie rozpoznając sprawę *de facto* powielił swoje wcześniejsze stanowisko, iż sporne urządzenia stacji i punkty pomiarowe oraz redukcyjno-pomiarowe stanowią elementy budowli sieci gazowej, tworząc z nią całość techniczno-użytkową i jako takie podlegają opodatkowaniu. Natomiast zgodnie z wytycznymi zawartymi w powyższym wyroku powinien był rozważyć, czy sporne urządzenia gazowe wraz z fundamentem i kontenerem tworzą całość techniczno-użytkową, a w konsekwencji czy podlegają opodatkowaniu jako budowla. Zgodnie bowiem z ugruntowanym orzecznictwem, kryterium całości techniczno-użytkowej należy odnosić do budowli jako obiektu budowlanego, a nie do związku tego obiektu z urządzeniami i instalacjami.

Sąd zwrócił również uwagę, że organ odwoławczy wskazał, iż znajdujące się w aktach sprawy opinie (zarówno przedłożona przez stronę skarżącą, jak i opracowania biegłych powołanych przez organ pierwszej instancji) potwierdzają, że stacje redukcyjno-pomiarowe jako całość nie są obiektami budowlanymi, w szczególności budowlami, gdyż obiekty tego rodzaju (podobnie jak i punkty

Wojewódzki Sąd Administracyjny

redukcyjno-pomiarowe i pomiarowe) nie zostały wymienione w przepisach Prawa budowlanego jako przykład budowli. Poza tym pomiędzy ich elementami, tj. urządzeniami infrastruktury gazowniczej a elementami takimi jak obudowy, kontenery czy fundamenty, nie zachodzi związek techniczno-użytkowy. Jednakże pomimo takich ustaleń i takiej oceny organ odwoławczy zaakceptował opodatkowanie.

Sąd wskazał, że przepisy Prawa budowlanego wymieniają jako przykład budowli sieci techniczne (art. 3 pkt 3), a w załączniku do ustawy Prawo budowlane (w ramach kategorii XXVI obiektów budowlanych) wymieniono sieci gazowe, które niewątpliwie należy uznać za rodzaj sieci technicznej. Zatem sieć gazowa stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l., skoro jest obiektem budowlanym wymienionym w Prawie budowlanym. Jednakże nie można ustalać co wchodzi w skład budowli sieci gazowej na podstawie rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 26 kwietnia 2013 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać sieci gazowe i ich usytuowanie (Dz.U. z 2013 r. poz. 640), a na to rozporządzenie powołali się biegli w wydanej opinii. Wskazane rozporządzenie uchyliło wcześniejsze rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 30 lipca 2001 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać sieci gazowe (Dz.U. z 2001 r. Nr 97, poz. 1055). Ustawa Prawo budowlane zalicza przepisy tego rozporządzenia do przepisów techniczno-budowlanych (art. 7). Są one jednak aktem rangi niższej niż ustawa, a zatem mimo zaliczenia ich do przepisów Prawa budowlanego nie powinny stanowić podstawy do ustalania zakresu opodatkowania - jego przedmiotu. Ponadto, choć istotnie rozporządzenie to zawiera definicje legalne sieci gazowej, gazociągu, stacji gazowej, stacji redukcyjnej i pomiarowej, to definicje te mają zastosowanie w obrębie tylko tego aktu prawnego.

Sąd podał, że kwestia usytuowania urządzeń stacji redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych nie może być pominięta dla celów oceny, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazał w tym zakresie na orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 26 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 692/17 oraz z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 2672/18.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wskazał, że z uwagi na konstrukcję kontenerowej stacji redukcyjno-pomiarowej istotnego znaczenia nabiera ten fragment definicji legalnej, który stanowi o trwałym związaniu budynku z gruntem. Istotna będzie zatem nie ta okoliczność jaką funkcję pełni stacja kontenerowa, lecz to czy kontener ów posiada zintegrowane z nim fundamenty, gdyż jak wskazano w dotychczasowym orzecznictwie trwałe związanie z gruntem nie może być jedynie efektem umieszczenia na fundamencie (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2955/15). Za utrwalone zaś w orzecznictwie należy uznać stanowisko, że związany trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji (por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12; z 12 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 950/15; z 21 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2956/15; z 5 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3236/15).

Sąd podzielił pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 2672/18, zgodnie z którym w odniesieniu do oceny związku technicznego występującego między urządzeniami stacji gazowych a ich fundamentami lub kontenerami, należy podkreślić, że wszystkie te elementy powstają w odmiennych procesach produkcyjnych, przy czym tylko w odniesieniu do fundamentów można uznać, że mają one charakter czysto budowlany. Nie sposób więc zidentyfikować związku technicznego między urządzeniami a pozostałymi elementami stacji. Urządzenia są instalowane na elemencie budowlanym, jakim jest fundament i mogą być z łatwością demontowane, wymieniane, zastępowane zupełnie innymi urządzeniami, w tym także o innym przeznaczeniu. Nie występują więc związki techniczne pomiędzy urządzeniem a fundamentem i kontenerem, gdyż nie są one ze sobą powiązane w sposób trwały. Świadczy o tym fakt, że elementy niebudowlane są jedynie posadowione na elementach budowlanych (fundamentach).

W ocenie Sądu, strona skarżąca prawidłowo przyjęła zatem, stosując zasady wynikające z treści art. 3 pkt 3 i 9 Prawa budowlanego, że w przypadku stacji gazowych umiejscowionych w kontenerach posadowionych na betonowym fundamencie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega fundament i

obudowa kontenerowa oraz oddzielnie gazociąg, jako budowla liniowa. Gazociąg jako obiekt liniowy jest budowlą charakteryzującą się długością. Jest zatem obiektem zupełnie odmiennym od stacji gazowych mających charakter kubaturowy. Sztuczne łączenie gazociągu z elementami stacji gazowej, bez uwzględnienia definicji budowli i budynku, jest nieuprawnione. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziło do nieprzewidzianej w przepisach podatkowych sytuacji, w której opodatkowaniu podlegałyby każde kolejne urządzenie podłączone do sieci. Odłączenie stacji gazowej nie powoduje automatycznie zakłócenia pracy gazociągu, bowiem inne funkcje pełni stacja, a inne gazociąg.

Analogiczne stanowisko Sąd przedstawił w wyrokach wydanych w dniu 18 sierpnia 2020 r. w sprawach o sygn. akt I SA/GI 245-248/20, odnoszących się kolejnych lat podatkowych w stosunku do tej samej strony skarżącej.

1.2. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

W wyroku z dnia 8 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1083/19 Sąd dokonał wykładni art. 26 ust. 1 i 7a u.p.d.o.p. w zakresie obowiązków płatnika dokonującego wypłaty dywidendy na rzecz spółki posiadającej siedzibę na obszarze Unii Europejskiej, w przypadku gdy przychód uzyskiwany u źródła podlega zwolnieniu wynikającemu z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., a wysokość wypłat w danym roku podatkowym przekracza kwotę 2.000.000 zł.

Przedmiot wątpliwości strony skarżącej sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy składając oświadczenie w trybie art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. zobligowana jest do zweryfikowania oświadczeń podatnika wskazanych w art. 28b ust. 4 pkt 5-6 u.p.d.o.p.

Sąd stwierdził, że płatnik oprócz warunków zwolnienia podatkowego z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zobligowany jest również do weryfikacji oświadczeń podatnika, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 5-6 u.p.d.o.p.

Sąd wskazał, że art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p. odwołuje się do ust. 1 tego przepisu. Uzasadnia to twierdzenie, iż wnioski płatnika co do tego, czy podatnik

Wojewódzki Sąd Administracyjny

spełnia warunki do skorzystania z preferencji podatkowych w procedurze uproszczonej, poprzedzone muszą być weryfikacją przeprowadzoną z dochowaniem należytej staranności. Użyty w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p. zwrot „w szczególności” nie pozwala na pominięcie następującego po nim wyliczenia, a także nie uzasadnia stanowiska, iż ta część zdania nie jest istotna dla poprzedzającego go fragmentu. Wręcz przeciwnie, należy bowiem podnieść, że zawiera ona te elementy co do których nie ma wątpliwości, że objęte zostały dyspozycją danej normy prawnej.

Zdaniem Sądu dostrzec należy, że ustawodawca w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p. posługuje się terminem „przyzupczenie”, a w jego ust. 1 jest mowa o „należytej staranności”. W języku potocznym „staranność” oznacza dokładne wykonanie, zajmowanie się czymś sumiennie (Słownik języka polskiego – sjp.pwn.pl). W judykaturze przyjmuje się także, że pod pojęciem „zachowania należytej staranności” rozumieć należy sposób postępowania odpowiadający wymaganiom zawartym w obiektywnym wzorcu postępowania, który jest tworzony na tle danego stosunku. Z kolei „uzasadnione przyzupczenie” to prawdopodobieństwo zajścia określonej sytuacji oparte na obiektywnych racjach, poparte zbiorem argumentów, motywów, pobudek; coś ma swoje uzasadnienie, jeśli jest oparte na pewnej podstawie, coś tłumaczy się w określony sposób (vide Słownik języka polskiego, opracowanie: L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, PWN 1996). W tym kontekście, Sąd stwierdził, że ustawodawca nie obliguje płatnika do ustalenia prawdy obiektywnej co do tego, czy doszło do spełnienia warunków uprawniających do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, a także co do ustalenia istnienia okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. Natomiast z art. 26 ust. 7a w związku z ust. 2e u.p.d.o.p. wynika, że jeżeli wiedza płatnika wskazuje na prawdopodobieństwo tego, że podatnik nie spełnia wspomnianych powyżej przesłanek, to winien odstąpić od złożenia oświadczenia z art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. i dokonać pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego.

Sąd zwrócił uwagę, że ocena dopełnienia „należytej staranności” możliwa jest w odniesieniu do konkretnej i zindywidualizowanej sprawy. Wyjaśnił, że wyjątek z art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. od zasady z wyrażonej w jego ust. 2e (nakaz

Wojewódzki Sąd Administracyjny

pobrania podatku, gdy wypłacany przychód podatnika przekracza kwotę 2.000.000 zł) ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń podatku u źródła w przypadku, gdy obie strony relacji gospodarczych (tj. płatnik i podatnik) mają do siebie zaufanie i posiadają wiedzę o spełnieniu przesłanek do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania, np. z uwagi na długotrwałe i przejrzyste relacje gospodarcze (zob. uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw - VIII kadencja Sejmu RP – druk nr 2860). Oznacza to, że w sytuacji z art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. płatnik powinien przede wszystkim dokonać pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego. Jedynie w wyjątkowych przypadkach, które przykładowo zostały wspomniane, może on złożyć stosowne oświadczenie w celu bezpośredniego zastosowania wobec podatnika preferencji podatkowych.

Dodatkowo Sąd wskazał, że przesłanki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia podatkowego z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. określone zostały wyłącznie w tym przepisie. Zatem, jeżeli podatnik dopełnił wymagań tam zawartych, to może skorzystać z tej preferencji. Nie jest zobligowany do wypełnienia żadnych innych przesłanek. Okoliczności z art. 28b ust. 4 pkt 5-6 u.p.d.o.p. nie warunkują prawa do zwolnienia podatkowego. Wpływają natomiast na możliwość bezpośredniego zastosowania przez płatnika wspomnianego zwolnienia podatkowego, a konkretnie na możliwość złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p., po uprzednim zweryfikowaniu okoliczności w nim określonych. W przeciwnym przypadku, podatnik chcąc odzyskać podatek zmuszony jest zwrócić się o jego zwrot do organu podatkowego, który dokona sprawdzenia zasadności jego żądania, tj. czy dysponuje on prawem do skorzystania z tej ulgi.

Wyrok ten ukazał się w 5 numerze Monitora Podatkowego z 2020 r. na stronie 6-7.

W sprawie o sygn. akt I SA/GI 1491/19 Sąd w wyroku z dnia 30 stycznia 2020 r. dokonał wykładani art. 11 ust. 2 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od

opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 21 czerwca 1991 r. (Dz. U. z 1992 r. Nr 28, poz. 126 – dalej zwanej Umową).

Sąd wskazał, że w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się zgodnie, iż „międzypaństwowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jako akty prawa międzynarodowego, powinny być interpretowane z uwzględnieniem zasad wykładni prawa międzynarodowego. Podstawowym źródłem zasad wykładni umów międzynarodowych, w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, są przepisy Konwencji o Prawie Traktatów, sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r., ratyfikowanej w Polsce w dniu 1 sierpnia 1990 r. (Dz. U. nr 74, poz. 439). Wyrażona w art. 31 ust. 1 tej Konwencji ogólna reguła interpretacyjna stanowi, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu” (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 11 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 215/13, sygn. akt II FSK 214/13, sygn. akt II FSK 212/13, sygn. akt II FSK 212/13).

Sąd zauważył, że przy wykładni Umowy znajdzie zastosowanie Modelowa Konwencja OECD (Modele de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégé 15 juillet 2005, OCDE 2005, Konwencja Modelowa OECD 2006) i Komentarz do Modelowej Konwencji OECD (Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale, OCDE juillet 2005). Sąd odwołał się przy tym do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 276/08 oraz art. 3 lit. c) i art. 5 lit. b) Konwencji Modelowej OECD.

W oparciu o powyższe Sąd stwierdził, że brzmienie art. 11 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD jest tożsame z art. 11 ust. 1 Umowy. Natomiast zestawienie treści art. 11 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD z art. 11 ust. 2 Umowy prowadzi do wniosku, że w Umowie jej strony skorzystały z uprawnienia do modyfikacji art. 11 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD i zwiększenia precyzji w odniesieniu do możliwości preferencyjnego opodatkowania odsetek. W Umowie zastrzeżono bowiem, że odbiorca odsetek musi być ich właścicielem. Jednakże w ocenie Sądu, zastrzeżenie to, wbrew twierdzeniu organu interpretacyjnego nie może być rozumiane jako „wyplata bezpośrednia na rzecz właściciela”, bowiem

tylko w takim wypadku właściciel może być odbiorcą odsetek. Zdaniem Sądu rozumienie pojęcia „odbiorca odsetek jest ich właścicielem” należy rozumieć w ten sposób, że podmiot ostatecznie otrzymujący odsetki jest równocześnie ich właścicielem. Rozumienie takie wynika z założenia, że pod pojęciem tym nie może mieścić się sytuacja, w której odbiorca odsetek otrzymuje je nie dla własnej korzyści a jako podmiot zobowiązany do jej przekazania w całości lub części innemu podmiotowi, w tym takiemu, który ma siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie trzecim. Sąd wskazał, że aby doszło do spełnienia przesłanki wynikającej z ww. przepisu właściciel odsetek powinien być równocześnie ich odbiorcą końcowym. Nie chodzi więc o to, aby „odbiorca odsetek” był odbiorcą bezpośrednim, ale o to, by jako odbiorca faktyczny (a nie pośrednik) był ich właścicielem, a zatem „osobą uprawnioną” do odsetek. Innymi słowy, by ostatni podmiot w łańcuchu transakcji przelewów „odsetek” był jego właścicielem i miał siedzibę na terenie drugiego z umawiających się Państw. Sąd zauważył, że pojęcie „osoby uprawnionej do odsetek”, w OECD określanej jako „beneficial owner”, jest różnie tłumaczone, zarówno w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i w piśmiennictwie - jako „faktyczny właściciel”, „rzeczywisty odbiorca” czy właśnie „osoba uprawniona do odsetek”. Treść tego pojęcia nie została zdefiniowana w Konwencji Modelowej OECD ani Umowie, natomiast w piśmiennictwie istnieją pewne różnice co do interpretacji tego pojęcia na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ze wspomnianego Komentarza wynika, że w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest na rzecz pośrednika będącego rezydentem określonego państwa, który następnie przekazuje tę płatność ostatecznemu odbiorcy, państwo, w którym powstaje dana płatność nie jest zobowiązane do zastosowania wobec tego pośrednika postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Sam fakt bycia rezydentem określonego państwa i otrzymania płatności nie jest wystarczającym warunkiem do skorzystania z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sytuacji, gdy prawo do dysponowania dochodem ma ograniczony charakter. W Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD stwierdza się także, iż określenie „osoba uprawniona” nie jest stosowane w wąskim i technicznym znaczeniu, lecz powinno być rozumiane w jego kontekście i w świetle przedmiotu i celu Konwencji, a mianowicie w celu unikania podwójnego

Wojewódzki Sąd Administracyjny

opodatkowania, zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym. Zatem interpretacja pojęcia „osoby uprawnionej do odsetek” w świetle Komentarza do Konwencji Modelowej OECD wskazuje, że chodzi o osobę, której prawo do dysponowania płatnością nie ma wyłącznie formalnego charakteru. W piśmiennictwie i komentarzach do art. 11 Konwencji Modelowej OECD zwraca się uwagę na takie cechy jak ostateczne czerpanie korzyści z prawa do odsetek (m.in. powołana przez organ monografia „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition”, Wydawnictwo Kluwer Law International, 2006), swobodę podejmowania decyzji co do wykorzystania kapitału czy ogólnie skupienie największej ilości atrybutów właściciela. Zdaniem Sądu niewątpliwie jednak za istotną cechę, wyróżniającą „faktycznego właściciela” trzeba uznać czerpanie ostatecznych korzyści z odsetek oraz możliwość decydowania w kwestii rozporządzenia nimi.

Nadto Sąd zauważył, że art. 11 ust. 2 Umowy powinien być interpretowany zgodnie z zasadą równego traktowania podatników stron umowy (art. 24 ust. 1 zarówno Umowy, jak i Modelowej Konwencji OECD).

Sąd wskazał, że w świetle definicji zawartej w art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p. „rzeczywistym właścicielem” jest podmiot, po pierwsze otrzymujący daną należność, po drugie nie będący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi, po trzecie otrzymujący należność dla własnej korzyści. Dodatkowo pojęcie to znane jest w polskim porządku prawnym również z uwagi na regulację art. 26 ust. 1g u.p.d.o.p., zgodnie z którym wystarczającą przesłanką do zastosowania zwolnienia jest uzyskanie certyfikatu rezydencji podatkowej oraz złożenie pisemnego oświadczenia przez fundusze inwestycyjne i emerytalne oraz instytucje wspólnego inwestowania określone w art. 6 ust. 4 pkt 1 u.p.d.o.p., że są rzeczywistym właścicielem wypłaconych przez płatnika należności i spełniają warunki określone w 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58 tej ustawy (dochody z wyłączeniem odsetek).

Tożsamą wykładnię art. 11 ust. 2 Umowy Sąd przeprowadził w sprawach o sygn. akt I SA/GI 1488/19 i I SA/GI 1490/19.

W wyroku z dnia 23 czerwca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1588/19 Sąd odniósł się do kwestii zaliczenia do działalności badawczo-rozwojowej (dalej: B+R) wynagrodzeń pracowników sprawujących funkcje nadzorcze i kierownicze nad tymi pracami.

W pierwszej kolejności Sąd podkreślił konieczność analizy ogólnych kryteriów działalności B+R, gdyż ich niewystąpienie czyni bezprzedmiotowym rozważania na temat badań naukowych oraz prac rozwojowych (art. 4a pkt 27 i 28 u.p.d.o.p.), konstytuujących działalność B+R.

Wskazał, że do przesłanek zaliczenia określonej działalności do działalności B+R w rozumieniu art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p., a tym samym w rozumieniu art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p., zalicza się działalność, która jest: 1) twórcza; 2) systematyczna; 3) podejmowana w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystywania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Sporne w sprawie były przesłanki wyżej wymienione w pkt 1 i 3, w kontekście których Sąd wyjaśnił, w oparciu o słownik języka polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/tw%C3%B3rcza.html>), że działalność twórcza to zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia (działalność – zespół działań podejmowanych w jakimś celu), powstania czegoś (twórczy – mający na celu tworzenie, tworzyć – powodować powstanie czegoś). W doktrynie prawa autorskiego podkreśla się natomiast, że cecha twórczości związana jest przede wszystkim z rezultatem działalności człowieka o charakterze kreatywnym i jest spełniona wówczas, gdy istnieje nowy wytwór intelektu (zob. J. Barta, R. Markiewicz, Cecha twórczości i indywidualności, [w:] Prawo autorskie, Wolters Kluwer, dostęp online, rozdział 1.3.). Działalność twórcza oznacza, że „ustawodawca za przedmiot prawa autorskiego uznaje tylko rezultat (przejaw) takiego działania, który choćby w minimalnym stopniu odróżnia się od innych rezultatów takiego samego działania, a zatem że posiada cechę nowości, której stopień nie ma znaczenia (zob. M. Poźniak-Niedzielska, A. Niewęglowski, Prawo autorskie. System prawa prywatnego, tom 13, J. Barta (red.), wyd. 3, Warszawa 2013, s. 9). Twórczy charakter prac może więc przejawiać się w szczególności poprzez opracowywanie nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce gospodarczej lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już

Wojewódzki Sąd Administracyjny

funkcjonujących. Twórczy charakter prac to między innymi opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidacje nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony.

Zdaniem Sądu opisane we wniosku działania mają charakter twórczy. Przy czym, dotyczy to nie tylko czynności osób, które wskazane czynności wykonują „własnoręcznie”, czyli np. „własnoręcznie” przeprowadzają symulacje komputerowe danego urządzenia, „własnoręcznie” poddają prototyp testom itp. Twórczy charakter należy bowiem w tych ramach przypisać także osobom sprawującym nadzór i kierownictwo nad pracownikami spółki, którzy „własnoręcznie” realizują wskazane we wniosku prace B+R. Sąd stwierdził, że czynności nadzorcze i kierownicze w ramach opisanych we wniosku o wydanie interpretacji działań B+R są nieodzownym (koniecznym) elementem tychże działań. Skoro działalność pracowników nadzorowanych i kierowanych jest twórcza (temu organ nie zaprzecza), to tym bardziej należy tę cechę przypisać działaniom omawianej tu kadry wyższego szczebla, pod której nadzorem i kierunkiem przeprowadzane są wskazane symulacje, czy testy prototypów. Z wniosku o wydanie interpretacji wynika przecież, że osoby sprawujące funkcje kierownicze będą zaangażowane w prace B+R nie tylko poprzez sprawowanie nad nim nadzoru, a także poprzez doradzanie w nim przy wykorzystaniu swojej wiedzy technicznej i doświadczenia. Z tego punktu widzenia, odmiennie niż to stwierdził organ, trudno przyjąć, że czynności nadzorcze, czy kontrolne nie miałyby charakteru „twórczego”, podczas gdy czynności osób kontrolowanych, czy korzystających z doradztwa, taki charakter by miały.

Według Sądu opisane we wniosku czynności spełniają także kryterium celowości, podejmowane są bowiem po to, aby realizować cele wymienione w art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. *in fine*. Dotyczy to także kadry wykonującej funkcje nadzorcze i kierownicze. Sąd ponownie zwrócił uwagę, że ta grupa pracowników ma wykorzystywać swoją wiedzę techniczną i doświadczenie w procesie działalności B+R, co bez wątplenia wyczerpuje kryterium „wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań”. Udział tej grupy

Wojewódzki Sąd Administracyjny

pracowników w projektowaniu nowych produktów, rozwoju dotychczasowych produktów, czy w opracowywaniu prototypów, świadczy o tym, że ich działalność wyczerpuje znamiona także „zwiększenia zasobów wiedzy”.

Sąd zauważył, że analizowane cele działalności B+R wynikają także z opisu szczegółowych czynności pracowników nadzoru.

Sąd nie zgodził się ze stanowiskiem organu, że opisana we wniosku o wydanie interpretacji działalność realizowana przez pracowników sprawujących funkcje kierownicze i nadzorcze sprowadza się do działań „pośrednio” związanych z działalnością B+R spółki i z tego powodu nie obejmuje działań, które stanowiłyby prace rozwojowe. Sąd odwołując się do wcześniejszych rozważań wskazał, że czynności tej grupy pracowników są nieodzownym elementem prac B+R. Trudno bowiem sobie wyobrazić podejmowanie nowatorskich, a tym samym kosztochłonnych prac bez sprawowania nadzoru nad pracownikami „własnoręcznie” wykonującymi testy, czy prototypy. Nadto Sąd wskazał, że z zawartego we wniosku o wydanie interpretacji opisu szczegółowych zadań kadry kierowniczej wynika, iż realizują one znamiona prac rozwojowych w rozumieniu art. 4a pkt 28 u.p.d.o.p. w zw. z art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 85, ze zm.), a tym samym działalności badawczo rozwojowej, o jakiej mowa w art. 4a pkt 26 oraz art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p.

Sąd dokonał podziału definicji legalnej pojęcia „prace rozwojowe” zawartej w art. 4 ust. 3 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce na cztery elementy:

1) nabywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz do projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług;

2) łączenie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz do projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług;

3) kształtowanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz do projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług;

Wojewódzki Sąd Administracyjny

4) wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz do projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług.

Następnie, biorąc pod uwagę szczegółowo scharakteryzowane we wniosku o wydanie interpretacji konkretne czynności pracowników nadzoru i kierownictwa Sąd skonstatował, że w zakresie powyższego elementu nr 4) mogą mieścić się m.in. opracowywanie strategii w zakresie rozwoju technologicznego firmy, w tym prowadzenie analiz rentowności przedsięwzięć inwestycyjnych w zakresie nowych technologii. Z kolei czynności polegające na „nawiązywaniu i utrzymywaniu współpracy z firmami zewnętrznymi w zakresie wykorzystywanych technologii” mogą ponadto zawierać się w ramach elementu nr 2).

Dodatkowo Sąd wyjaśnił, że jako wyczerpujące znamiona tylko czynności wspierających działalność spółki można uznać czynności innych kategorii pracowników podmiotu prowadzącego działalność B+R, jak np. czynności informatyków, księgowych, osób realizujących usługi ochroniarskie, konserwacyjne, zajmujących się utrzymaniem czystości itp.

Sąd wytknął organowi zawężającą językową wykładnię analizowanych regulacji, wadliwie wyłączając z katalogu „kosztów kwalifikowanych” wydatki poniesione na wynagrodzenia pracowników pełniących funkcje kierownicze i nadzorcze w odniesieniu do działalności B+R prowadzonej przez spółkę. Wskazał przy tym ponownie, że opisane we wniosku o wydanie interpretacji czynności tej kategorii pracowników zawierają się w językowym znaczeniu pojęcia „prace rozwojowe” (art. 4a pkt 28 u.p.d.o.p. w zw. z art. 4 ust. 3 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce), a tym samym wchodzą w zakres pojęcia „działalności badawczo-rozwojowej” (składającej się badań z naukowych oraz prac rozwojowych – art. 4a pkt 26 oraz art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p.), także rozumianego w sposób ścisły (językowy). Zazaczył również, że art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. *in fine* mówi o „kosztach kwalifikowanych”, jako wydatkach poniesionych na rzecz pracownika. Wydatki w tym zakresie mogą bowiem stanowić „koszt kwalifikowany” w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu. Z literalnej wykładni tej regulacji wynika, że chodzi o wydatki związane z każdym „pracownikiem” realizującym działalność badawczo-

rozwojową. Ustawodawca nie precyzuje dalej o kategorii których pracowników chodzi w tym przepisie. W szczególności nie wyłącza z tej kategorii pracowników pełniących funkcje nadzorcze i kierownicze. Jeśli zatem ustawodawca w analizowanym obecnie aspekcie nie rozróżnia pracowników, którzy „własnoręcznie” realizują działalność B+R (np. własnoręcznie przeprowadzają symulacje komputerowe, czy własnoręcznie testują prototyp) od pracowników, którzy kontrolują, czy nadzorują te czynności oraz doradzają w tymże procesie – to interpretatorowi także tego czynić nie wolno. Jest to jedna z zasad wykładni językowej tekstu prawnego (*lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 123-124; wyrok NSA z 14 września 2018 r., II FSK 2337/16; wyrok NSA z 7 października 2016 r., I OSK 3073/15; wyrok NSA z 28 kwietnia 2015 r., I FSK 329/14).

Końcowo Sąd przedstawił argumentację dotyczącą powołania się przez wnioskodawcę na trzy interpretacje indywidualne, z których wynika prawidłowość jego stanowiska w kontekście poprzestania przez organ na stwierdzeniu, że nie stanowią one powszechnej wykładni prawa i wiążą tylko strony danego postępowania. Wskazał także na znaczenie dla sprawy „Podręcznika Frascati”, który obowiązuje w krajach OECD do celów statystycznych (zob. OECD, *Podręcznik Frascati 2015: Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, <https://portalstatystyczny.pl/2018/09/24/podrecznik-frascati-2015>).

W wyroku z dnia 21 września 2020 r. w sprawie o sygn. akt I SA/GI 121/20 Sąd stwierdził, że spółka komandytowa na podstawie art. 4 ust. 4 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. poz. 90, dalej zwanej: UPO PL-DE) jest objęta zakresem podmiotowym tejże umowy. To oznacza, że preferencje podatkowe przewidziane w UPO PL-DE, zmierzające do wyeliminowania albo ograniczenia zjawiska międzynarodowego podwójnego opodatkowania, co jest celem tej umowy,

dotyczą także dochodu spółki komandytowej, pomimo tego, że jest on opodatkowywany na poziomie jej wspólników.

Sąd zwrócił uwagę m.in., że przepisy poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają rozwiązania szczególne wobec przepisów ustaw podatkowych i na podstawie art. 91 Konstytucji RP mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Wskazał, że z obowiązywaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wiążą się dla podatników korzyści, takie jak m.in. redukcja stawki podatku u źródła. Jednak z przywilejów wynikających z umowy mogą korzystać wyłącznie podmioty uprawnione. Decydującego znaczenia nabiera więc w realiach sprawy ustalenie, czy zakres podmiotowy UPO PL-DE obejmuje także spółkę komandytową. Objęcie zakresem podmiotowym tejże umowy jest równoznaczne z byciem podmiotem uprawnionym na jej podstawie. W konsekwencji, skarżąca - jako płatnik, pobierając podatek u źródła (oczywiście przy spełnieniu także innych wymaganych warunków) miałaby prawo stosować obniżoną stawkę podatku, przewidzianą przez tę umowę międzynarodową.

Organ uzasadniając negatywną ocenę stanowiska skarżącej wprost odniósł się tylko do określonego wycinka jej argumentacji, tj. fragmentu wniosku, w którym skarżąca wskazała, że „Spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego w Niemczech.” W dalszej kolejności organ przedstawił własne wnioski, że „Jeżeli zatem spółka osobowa nie jest podmiotem podatku dochodowego w Niemczech, to nie może korzystać z przywilejów wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Osobą korzystającą z tych przywilejów jest bowiem wówczas wspólnik spółki osobowej i w stosunku do tego podmiotu należy ustalić (na podstawie właściwej dla niego umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), czy - a jeżeli tak, to jaką stawką - należy opodatkować wypłacane przez polskiego rezydenta podatkowego należności z tytułów o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2a u.p.d.o.p.”. Sąd podkreślił, że organ odstąpił od szerszej analizy regulacji UPO PL-DE, w szczególności art. 4 ust 4 tej umowy, który określa warunki, których spełnienie pozwala na potraktowanie transparentnej podatkowo spółki osobowej jako rezydenta podatkowego w Państwie stronie tej umowy. Zdaniem Sądu wskazany ostatnio przepis daje jednak podstawę do przyjęcia, że spółka komandytowa jest

Wojewódzki Sąd Administracyjny

uprawnionym podmiotem do czerpania przywilejów wynikających z UPO PL-DE. Stanowisko organu narusza więc art. 4 ust. 4 UPO PL-DE w sposób, który miał wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a. ponieważ organ uznając, że spółka komandytowa nie może być beneficjentem korzyści wynikających z UPO PL-DE, przyjął, że to nie wobec tej spółki, tylko jej wspólników należy ustalić czy opodatkować wypłacane przez polskiego rezydenta podatkowego należności z tytułów, o których mowa we wniosku o wydanie interpretacji, m.in. odsetki i należności licencyjne wskazane w art. 11 i 12 UPO PL-DE.

Sąd wskazał, że pierwszą przesłanką warunkującą objęcie umową określonego podmiotu jest posiadanie przez niego statusu „osoby” w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b) oraz c) UPO PL-DE. Zaznaczył przy tym, że spółka komandytowa nie jest spółką w rozumieniu powołanych przepisów, ponieważ nie ma osobowości prawnej, ani też dla celów podatkowych (tu: podatku dochodowego) nie jest traktowana jako osoba prawna. Sąd podzielił jednak stanowisko prezentowane w doktrynie, zgodnie z którym tego rodzaju spółka osobowa jest „innym zrzeszeniem osób” w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b) UPO PL-DE. Sąd nie znalazł bowiem przeszkód do przyjęcia tezy, że przez określenie „inne zrzeszenie osób” należy rozumieć każdy rodzaj połączenia osób. Innym zrzeszeniem będzie więc każdy rodzaj współdziałania między podmiotami (osobami fizycznymi, osobami prawnymi, czy innymi podmiotami które dla celów podatkowych traktuje się jako osobę prawną).

Następnie Sąd przeanalizował drugą przesłankę objęcia danego podmiotu UPO PL-DE, tj. jego rezydencję podatkową w Polsce lub Niemczech, przywołując szczególną regulację odnoszącą się do rezydencji spółek osobowych zawartą w art. 4 ust. 4 tej umowy. Zdaniem Sądu przepis ten wprowadza podstawę do przyjęcia rezydencji spółki osobowej na gruncie UPO PL-DE. Stanowi on o „siedzibie” takiej spółki, co zgodnie z art. 1 UPO PL-DE (w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b.) przesądza o objęciu takiej „osoby” zakresem podmiotowym tej umowy. Art. 1 UPO PL-DE wymaga bowiem do tego tylko dwóch warunków: - aby dany podmiot posiadał status „osoby” w rozumieniu UPO PL-DE - oraz, w przypadku jednostek organizacyjnych, podmiot ten miał „siedzibę” w Rzeczypospolitej Polskiej albo w Republice Federalnej Niemiec. Jednocześnie Sąd zauważył, że taki wniosek

Wojewódzki Sąd Administracyjny

znajduje uzasadnienie niezależnie od tego, czy spółka osobowa jest dla celów podatkowych traktowana jak osoba prawna, czy też nie. Wynika to już z wykładni literalnej art. 4 ust. 4 UPO PL-DE, który nie wprowadza co do spółki osobowej takiego wymogu. Nadto Sąd zwrócił uwagę, że w art. 10, 11, czy 12 UPO PL-DE jest mowa o preferencyjnym opodatkowaniu dywidend, odsetek i należności licencyjnych w odniesieniu do „osoby uprawnionej” do tychże dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a nie o podatniku z tego tytułu. Sąd podkreślił, że pojęcia „osoby uprawnionej” nie można utożsamiać z podatnikiem, bo strony umowy używają go w innym jej miejscu (art. 29). Jest oczywiste, że nie można go utożsamiać także z płatnikiem. Nadanie różnym pojęciom używanym w teście prawnym tego samego znaczenia byłoby sprzeczne z zakazem wykładni synonimicznej, stanowiącym kanon wśród dyrektyw wykładni językowej.

Zdaniem Sądu jeżeli zatem strony UPO PL-DE w art. 10, 11 i 12 nie wprowadziły wymogu, aby podmiotem uprawnionym do dywidendy, odsetek, czy należności licencyjnych (a o takich mowa we wniosku o wydanie interpretacji) był podatnik, tylko „osoba uprawniona”, a jednocześnie w art. 4 ust. 4 UPO PL-DE spółka osobowa uznana została za rezydenta, to choć sama spółka komandytowa nie jest podatnikiem, dochód osiągnany przez nią może korzystać z preferencji podatkowych wynikających z umowy (np. w postaci niższych stawek podatkowych u źródła). Przy czym interpretacji takiej nie sprzeciwia się użycie w art. 4 ust. 4 zdanie drugie UPO PL-DE wyrażenia nawiązującego do „dochodu spółki osobowej”, albowiem pomimo tego, iż opodatkowaniu podlegają nie dochody spółki komandytowej, lecz dochód osiągnany przez każdego ze wspólników, to nie można nie zauważyć, że spółka komandytowa też osiąga dochody (przychody, zysk).

W ramach dalszej argumentacji Sąd dodał, że zawarte w art. 4 ust. 4 UPO PL-DE sformułowanie „podlega opodatkowaniu” należy rozumieć w taki sposób, iż dany dochód, co do zasady, objęty jest opodatkowaniem na terytorium państwa siedziby spółki osobowej. Zdaniem Sądu sformułowanie „podlega opodatkowaniu” nie wskazuje przez kogo dochód ten ma zostać opodatkowany. Dopuszczalne jest przyjęcie wniosku, że chodzi o opodatkowanie dochodu na poziomie wspólników spółki osobowej. Jednocześnie Sąd podkreślił, że przyjęcie, iż art. 4 ust. 4 UPO PL-DE statuuje rezydencję spółki osobowej nie oznacza, że

Wojewódzki Sąd Administracyjny

przepis ten ma charakter podatkowotwórczy, w tym sensie, że kreuje on nowych podatników, którzy nie byłiby podatnikami w rozumieniu prawa wewnętrznego umawiających się państw. Zdaniem Sądu art. 4 ust. 4 służy jedynie rozgraniczeniu jurysdykcji podatkowych „Umawiających się Państw”. Ustęp 4 ma usuwać wątpliwości, co do tego, czy w przypadku dochodów osiągniętych przez spółki osobowe transparentne podatkowo (jak spółka komandytowa) można objąć te dochody korzyściami wynikającymi z UPO PL-DE.

Sąd wskazał również, że odmowa zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do transparentnych spółek osobowych (których dochód jest opodatkowany na poziomie wspólników) jest możliwa jedynie w takim stopniu, w jakim treść umowy bilateralnej odpowiada treści Modelowej Konwencji OECD. Jednak zgodnie z komentarzem do Modelowej Konwencji OECD, umawiające się państwa, w ramach postanowień umowy bilateralnej, mogą odmiennie uregulować kwestię rezydencji spółek osobowych. Taką szczególną regulację w tej mierze zawiera właśnie art. 4 ust. 4 UPO PL-DE.

Według Sądu wniosek, że transparentna spółka osobowa może w szczególnych przypadkach być traktowana jako rezydent na gruncie umów bilateralnych w takim zakresie, w jakim zysk tej spółki opodatkowany jest na poziomie wspólników, znajduje potwierdzenie także w raporcie OECD, gdzie w odniesieniu do niemieckich spółek osobowych stwierdza się w sposób wyraźny, iż „w świetle postanowień specjalnych zawartych w Konwencji, jednostka (tj. spółka cywilna, jawna, komandytowa) może być uznana za rezydenta dla celów Konwencji (zob. OECD, *The Application of the OECD Model Tax Conventions to Partnerships, Issues in International Taxation* No. 6/1999, nr 43 oraz s. 95, Note 6, 7, 8). Sąd powołał się dodatkowo na dokumenty OECD (OECD, *The Application of the OECD Model Tax Conventions to Partnerships, Issues in International Taxation* No. 6/1999, nr 45, oraz Annex II, "Observations by Germany on Paragraph 45", nr 18) oraz na doktrynę polską i niemiecką (M. Jamroży, M. Guzek, *Status spółki osobowej ...* i tamże: H. Krabbe, *Germany's Tax Treaty Policy*, *Bulletin of International Taxation*, August/September 2000, s. 472; A. Morska, *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Rozdział III, pkt 1.3.; P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo*

podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw, Warszawa 2010, s. 123).

1.3. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

W sprawach I SA/GI 474/20 oraz I SA/GI 490/20 Sąd rozważał, w jakim terminie skarżący, jako osoba fizyczna, będąca współnikiem zagranicznej spółki komandytowej, osiągającej na terenie Polski zyski z tytułu realizacji projektu budowlano-montażowego, będącego zakładem podatkowym w rozumieniu art. 5 ust. 3 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. poz. 90 – dalej: UPO PL-DE), jest uprawniony do wyboru opodatkowania dochodów przy zastosowaniu stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 19%.

We wniosku o wydanie interpretacji przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest jednym z trzech współników niemieckiej spółki komandytowej (dalej: spółka) prowadzącej działalność na terenie Niemiec. Spółka świadczy usługi montażu i serwisu z zakresu napraw, konwersji, relokacji, demontażu, montażu i konserwacji maszyn i urządzeń.

Na podstawie zlecenia otrzymanego od podmiotu stanowiącego podmiot niezależny w stosunku do spółki, od 18 marca 2019 r. spółka realizuje prace budowlane i montażowe na terenie Polski. Przedmiotem zlecenia realizowanego przez spółkę jest montaż końcowy urządzeń na terenie hali. Wykonywane przez spółkę prace stanowią prace budowlano-montażowe w rozumieniu art. 5 ust. 3 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. poz. 90 – dalej: UPO PL-DE), które po upływie 12 miesięcy będą skutkować powstaniem zakładu podatkowego na terenie Polski.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W związku z powyższym po upływie 12 miesięcy od dnia rozpoczęcia prac budowlano-montażowych na terenie Polski, tj. od 18 marca 2019 r., dla wspólników spółki powstanie zakład budowlano-montażowy w rozumieniu art. 5 ust. 3 UPO PL-DE, a wspólnicy spółki będą podlegać w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Zgodnie z art. 5 ust. 3 UPO PL-DE plac budowy lub prace budowlane lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeśli trwają one dłużej niż dwanaście miesięcy. W związku z tym na wnioskodawcy, począwszy od 18 marca 2020 r., będzie ciążył obowiązek uiszczania od dochodu osiągniętego na terytorium Polski zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym również obowiązek wstecznego opodatkowania działalności wykonywanej za pośrednictwem zakładu podatkowego na terenie Polski, tj. za okres od marca 2019 r. do marca 2020 r. W tym okresie wystawiane były i będą wystawiane faktury sprzedażowe przez spółkę, które po powstaniu zakładu podatkowego będą stanowiły podstawę określenia zysków przypisywanych do zakładu, zgodnie z art. 7 ust. 1 UPO PL-DE.

Na gruncie tego stanu faktycznego nie było sporne, że ograniczony obowiązek podatkowy powstanie dla skarżących, na podstawie art. 5 ust. 3 UPO PL-DE, dopiero po upływie 12 miesięcy od rozpoczęcia robót, to jest w marcu 2020 r.

Organ przyznał również, że dopiero po upływie 12 miesięcy skarżący będą zobowiązani do uiszczania na terenie Polski zaliczek na podatek dochodowy od dochodu osiągniętego w Polsce, w tym za okres wsteczny od marca 2019 r. – z czym z kolei zgodzili się skarżący.

Organ podzielił także stanowisko skarżących, że będą mieli możliwość wyboru formy opodatkowania podatkiem liniowym na podstawie art. 30c u.p.d.o.f.

Spór dotyczył zaś tego, w jakim terminie skarżący - jeśli chcą skorzystać z opodatkowania, o którym mowa w art. 30c u.p.d.o.f. – powinni złożyć pisemne oświadczenie o wyborze tego sposobu opodatkowania, zgodnie z art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. podatnicy mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. Wybór sposobu opodatkowania wiąże

się z koniecznością złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego.

Zdaniem skarżących skoro obowiązek podatkowy powstanie dopiero w marcu 2020 r. (po upływie 12 miesięcy od rozpoczęcia na terenie Polski prac budowlanych), to oświadczenie takie mogą złożyć do 20 kwietnia 2020 r.

Z kolei zdaniem organu, skoro spółka już w marcu 2019 r. wystawiała faktury sprzedażowe, a więc skarżący już od marca 2019 r. osiągalni przychód, to przedmiotowe oświadczenie powinien złożyć do 20 kwietnia 2019 r.

W tak zarysowanym sporze, Sąd w składzie orzekającym w sprawie I SA/GI 474/20 skargę oddalił.

W uzasadnieniu Sąd stwierdził, że z art. 9 ust. 2a u.p.d.o.f. jednoznacznie wynika, że regułą jest opodatkowanie dochodów osiągniętych przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 na zasadach ogólnych (według skali podatkowej), zaś opodatkowanie ich podatkiem liniowym ma charakter szczególny. Warunkiem nabycia prawa do opodatkowania dochodów podatkiem liniowym – na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f., jest złożenie oświadczenia w określonym przez ustawodawcę terminie. W ocenie Sądu, zasady wynikające z powyższych przepisów są jednoznaczne, podobnie jak jednoznaczna i niebudząca wątpliwości interpretacyjnych jest treść kluczowego w tym zakresie przepisu, tj. art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., z którego jasno wynika, że nieodzownym warunkiem nabycia prawa do opodatkowania dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej, na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f., jest złożenie przez podatnika oświadczenia, o którym mowa w pierwszym z tych przepisów, w trybie i w terminie w przepisie tym wskazanych

Sąd podkreślił, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej. Oczywiście nie oznacza to odrzucenia innych wykładni - systemowej lub funkcjonalnej. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności

interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik. Mimo jasności i oczywistości przepisu, niezbędne jest odstępianie od sensu językowego wykładni w każdym wypadku, gdy ten sposób interpretacji tekstu normatywnego prowadzi do rażąco niesprawiedliwych lub irracjonalnych konsekwencji, gdy przemawiają za tym szczególnie ważne racje prawne, społeczne, ekonomiczne lub moralne, gdy ustalone w tej wykładni znaczenie przepisu prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi, albo gdy znaczenie to prowadzi do konsekwencji absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego. Taka sytuacja w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiła.

Sąd wskazał, że nie podziela argumentacji skarżącego, iż moment powstania obowiązku podatkowego jest tożsamy z momentem osiągnięcia przychodu; nie ma oparcia zarówno w wykładni językowej, celowościowej, jak i systemowej. Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia (art. 4 o.p.). W obowiązującym stanie prawnym obowiązek podatkowy wynika z ustaw, m.in. z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 3 u.p.d.o.f.). Zaś przychód jest pojęciem odrębnym, również zdefiniowanym w ustawach podatkowych (art. 14 u.p.d.o.f.). Teza skarżącego, że moment powstania obowiązku podatkowego jest tożsamy z momentem osiągnięcia przychodu nie ma jurydycznego uzasadnienia.

Odmienne stanowisko zajął Sąd w sprawie I SA/GI 490/20, dotyczącej drugiego współnika tej samej spółki, w której uchylił zaskarżoną interpretację.

Zdaniem Sądu orzekającego w tej sprawie, przy rozstrzygnięciu spornego problemu należało wziąć pod uwagę także inne regulacje, przede wszystkim odnoszące się do powstania obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego, czy konstrukcji podatku. Decydujące dla oceny poprawności stanowiska organu jest bowiem ustalenie nie tyle, że przychód stanowią kwoty należne, generujące przyrost majątkowy, wynikające z umów sprzedaży, faktur – bo jest oczywiste, ale to czy osiągnięcie owego przychodu (a tym samym

Wojewódzki Sąd Administracyjny

pierwszego w rozumieniu art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f.) może nastąpić tylko w ramach obowiązku podatkowego, czy też przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Sąd wskazał art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. stanowiący, że osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy). Zauważył, że art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. stanowi rodzaj definicji legalnej, w postaci tzw. definicji nawiasowej ograniczonego obowiązku podatkowego. Prawodawca definiując w tym przepisie „ograniczony obowiązek podatkowy” powiązał z nim pojęcia „dochód” i „przychód”. Pojęcia te stanowią więc immanentny element obowiązku podatkowego, czy innymi słowy - zostały osadzone w ramach obowiązku podatkowego.

Taka konstatacja znakomicie koresponduje z fundamentalnymi w prawie podatkowym definicjami: obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.), zobowiązania podatkowego (art. 5 o.p.), podatku (art. 6 o.p.) i podatnika (art. 7 § 1 o.p.). Z tych regulacji wynika, że bez zaistnienia obowiązku podatkowego nie można mówić o istnieniu zobowiązania podatkowego, podatku ani podatnika. Treść art. 5 o.p. pozwala także na niebudzący wątpliwości wniosek, że podatek jest rezultatem powstania zobowiązania podatkowego. W odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych przymusowym świadczeniem pieniężnym (o którym mowa w definicji obowiązku podatkowego) jest podatek dochodowy od osób fizycznych. Analiza przepisów u.p.d.o.f. wskazuje na to, że zdarzenie, z którym łączy się obowiązek świadczenia pieniężnego, to osiąganie dochodów albo przychodów podatkowych. Dalej Sąd zauważył, że podatek składa się z elementów konstrukcyjnych, do których nauka prawa podatkowego zalicza podmiot podatku, jego przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia oraz tryb i warunki płatności. W realiach rozpatrywanej sprawy zwrócił uwagę, że przedmiotem podatku jest stan faktyczny lub prawny, z wystąpieniem którego ustawa podatkowa łączy obowiązek podatkowy. Tym samym, przedmiotem podatku dochodowego jest uzyskanie dochodu albo (jak w analizowanym przypadku) przychodu.

Zatem, zdaniem Sądu, bez powstania obowiązku podatkowego nie można mówić nie tylko o powstaniu zobowiązania podatkowego oraz podatniku i

Wojewódzki Sąd Administracyjny

podatku, ale także nie wystąpią elementy konstrukcyjne podatku, co w odniesieniu do podatku dochodowego oznacza osiągnięcie dochodu albo przychodu. W skrócie oznacza to, że bez powstania obowiązku podatkowego nie powstanie dochód albo przychód, stanowiące przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym.

W konsekwencji Sąd stwierdził, że pojęcie „przychodów” z działalności gospodarczej zawarte w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., uzyskiwanych na terytorium polski przez osobę podlegającą ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, należy interpretować nie tylko poprzez odniesienie do art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. ale również z uwzględnieniem art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. zawierającego definicję pojęcia „ograniczony obowiązek podatkowy”, a tym samym w kontekście art. 4-7 o.p. statuujących definicje pojęć: „obowiązek podatkowy”, „zobowiązanie podatkowe”, „podatek” i „podatnik”. To oznacza, że na gruncie art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. o osiągnięciu przychodu, jako elementu konstrukcyjnego podatku, którego uzyskanie w podatku dochodowym stanowi (obok osiągnięcia dochodu) przedmiot opodatkowania, można mówić nie wcześniej, jak z dniem powstania obowiązku podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę Sąd stwierdził, że skoro w realiach sprawy, obowiązek podatkowy skarżącego powstanie w marcu 2020 r., to tym samym osiągnięcie przez niego pierwszego przychodu w rozumieniu art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. także nastąpi w tym okresie. Finalnie to oznacza, że oświadczenie, o którym mowa w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. skarżący może złożyć do 20. kwietnia 2020 r.

Sąd podkreślił, że podziela pogląd, że na gruncie prawa podatkowego prymat posiada wykładnia językowa. Jednak w orzecznictwie podkreśla się, że przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów w kwestii poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik. Żaden przepis prawa nie jest bowiem oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym - jest częścią określonego

aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa należącej do systemu prawa polskiego. Wykładając więc dany przepis prawa należy brać pod uwagę jego relacje z innymi przepisami danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz przepisami zawartymi w innych ustawach, czy umowach międzynarodowych (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako *argumentum a rubrica*, gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa.

Sąd zauważył również, że rozumowanie organu obarczone był niekonsekwencją. Z jednej strony organ pojęcie „przychód” zinterpretował w oderwaniu od obowiązku podatkowego skarżącego i stwierdził, że skarżący ma obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., do 20. kwietnia 2019 r. Z drugiej przyznał, że obowiązek wpłacania zaliczek na podatek dochodowy powstanie w marcu 2020 r., a więc dopiero po powstaniu obowiązku podatkowego. W tym drugim zatem przypadku pojęcie „dochód” zawarte w art. 44 ust. 1 u.p.d.o.f. organ już umieścił (prawidłowo) w ramach obowiązku i zobowiązania podatkowego.

Organ dokonał zatem błędnej wykładni wskazanych w skardze przepisów art. 9a ust. 2 w zw. z art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 3 ust. 2a w zw. z art. 5 ust. 3 UPO PL-DE. Miało to wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a.

Komplementarnie dodać należy, że wyrokiem z dnia 25 stycznia 2021 r. Sąd, dokonując autokontroli, uchylił wskazany wyżej wyrok z dnia 31 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 474/20 oraz zaskarżoną w sprawie interpretację.

1.4. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Istotą sporu w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1533/19 była odpowiedź na pytanie, czy składki zmienne uiszczane przez gminy wchodzące w skład związku metropolitalnego oraz dotacje przekazywane przez gminy nie wchodzące w jego skład w zakresie usług transportu publicznego stanowią

podstawę do opodatkowania podatkiem od towarów i usług w rozumieniu art. 29a ust. 1 u.p.t.u., czy też nie.

Wnioskodawca stanął na stanowisku, że zarówno jedno, jak i drugie świadczenie pieniężne wynikają ze stosunku publicznoprawnego jako zawartego pomiędzy podmiotami władzy publicznej w sferze ich imperium, a zatem nie mogą stanowić podstawy opodatkowania. Organ interpretacyjny uważał natomiast, że pomiędzy Wnioskodawcą a gminami powstaje stosunek cywilnoprawny, a świadczenia te stanowią wynagrodzenie za usługę jaką jest organizacja transportu.

Przywołując treść art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. oraz art. 8 ust. 1- 2 i 2a u.p.t.u., Sąd wywiódł, że usługami są co do zasady wszelkie świadczenia niebędące dostawą towarów. Kluczowym jest przy tym i to, że aby uznać, iż dane świadczenie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej musi istnieć po pierwsze stosunek zobowiązaniowy na podstawie którego dochodzi do wykonania świadczenia, po drugie musi mieć on, co do zasady, charakter odpłatny. Zwrócił uwagę, że pojęcie „świadczenie odpłatne” nie zostało zdefiniowane w u.p.t.u. Jednakże należy mieć na uwadze, że wykładnia tego podjęcia znalazła wyraz w orzecznictwie TSUE. W wyroku z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 (Tolsma) TSUE wskazał, że „usługi są świadczone „za wynagrodzeniem” w rozumieniu art. 2 (1) VI Dyrektywy, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu wyłącznie, jeżeli istnieje stosunek prawny pomiędzy świadczącymi usługę, a jej odbiorcą, na mocy którego występuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez świadczącego usługę stanowi wartość przekazywaną w istocie w zamian za usługę wyświadczoną odbiorcy”. Z kolei w wyroku z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 (Apple Pear Development Council) TSUE wskazał, że „koncepcja świadczenia usług wykonywanych za wynagrodzeniem w rozumieniu art. 2 (1) VI Dyrektywy zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem.”

Sąd podał, że dla uznania danej transakcji za odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, konieczne jest zatem spełnienie łącznie trzech warunków: czynność nie jest dostawą towarów, istnieje stosunek prawny „zobowiązaniowy” pomiędzy świadczącymi usługę, a jej

Wojewódzki Sąd Administracyjny

odbiorcą, na mocy którego występuje świadczenie wzajemne, za świadczenie to wypłacane jest wynagrodzenie. Jednocześnie zauważył, że czynność podlegająca opodatkowaniu musi być wykonana przez podmiot mający cechę podatnika.

Odwołując się do treści art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. Sąd zwrócił uwagę na treść art. 15 ust. 6 u.p.t.u., w którym zawarte zostało ograniczenie związane z osobą podatnika podatku od wartości dodanej. Ten ostatni przepis wskazuje, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Wykładany literalnie uzależnia zatem podmiotowość organu w podatku od towarów i usług od charakteru stosunku prawnego, w ramach którego świadczenie jest dokonywane. Świadczenia w ramach stosunków administracyjnoprawnych (publicznoprawnych) pozostają tym samym poza sferą opodatkowania podatkiem od towarów i usług (tak: Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13).

Wskazując na brzmienie art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (Dz. U. z 2017 r. poz. 730 - dalej zwanej u.z.m.w.ś.), Sąd wyjaśnił, że związek metropolitalny jest zrzeszeniem gmin województwa śląskiego wykonującym zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Jest to zatem nowa, uprzednio nie istniejąca forma jednostki samorządu terytorialnego wykonująca zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Twierdzenie takie znajduje przy tym odzwierciedlenie w uzasadnieniu projektu ww. ustawy, w którym wskazano, iż „Instytucja związków międzygminnych, która funkcjonuje w polskim prawie samorządowym od lat 90. XX w., służy w założeniu wspólnemu wykonywaniu zadań publicznych przez gminy. Gminy przekazują związkowi międzygminnemu te zadania, które same posiadają, a związek nic ponad to nie ma prawa realizować. Sąd podkreślił, że zadania gminne ze swej istoty są dostosowane do obszaru i potrzeb tych jednostek. Zgodnie z regułą pomocniczości gminy, co do zasady, nie realizują zadań, które wykraczają poza ich granice i możliwości. Tym samym związek nie ma zdolności realizować

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zadań, które dotyczą obszaru związku, ale wykraczają poza kompetencje gmin. Do realizowania zadań specyficznych dla metropolii nie są również uprawnione inne jednostki samorządu terytorialnego (powiat i województwo). Z tych powodów ustawodawca zdecydował się wprowadzić do porządku prawnego instytucję związku metropolitalnego. Jest to zupełnie inny rodzaj zrzeszenia gmin od związków międzygminnych, związków powiatów czy związków powiatowo-gminnych. Cechą odróżniającą są kompetencje właściwe dla obszaru o metropolitalnym charakterze (druk sejmowy nr 1211, Sejm VIII kadencji).

Powołując się na regulację zawartą w art. 12 ust.1 u.z.m.w.ś., art. 4 pkt 5a i pkt 9 oraz 15 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 2016, ze zm. – dalej zwanej u.p.z.t.), Sąd wskazał, że w zakresie publicznego transportu zbiorowego Wnioskodawca wykonuje zadanie własne dot. m.in. organizacji transportu na linii komunikacyjnej albo sieci komunikacyjnej w metropolitalnych (międzygminnych) przewozach pasażerskich.

W dalszej kolejności Sąd rozstrzygnął, czy w odniesieniu do organizacji transportu na terenie gmin członkowskich i gmin nie wchodzących w jego skład Wnioskodawca wykonuje czynności, które należy uznać za sferę jego imperium, czy też dominum. Po przedstawieniu szerokiej argumentacji Sąd stwierdził m.in., że mocy u.z.m.w.ś. utworzona została nowa kategoria usług publicznych w postaci organizacji metropolitalnego publicznego transportu zbiorowego, a Wnioskodawca może przejąć obowiązki związku międzygminnego (KZK GOP) w odniesieniu zarówno do gmin wchodzących w jej skład, jak gmin do niej nie należących, przy czym w odniesieniu do ostatnich wymagane jest. by po okresie 3 miesięcznym od dnia wstąpienia w obowiązki KZK GOP gminy te podpisały stosowne porozumienia. Sąd wyjaśnił, że w stanie faktycznym sprawy Wnioskodawca przejął m.in. obowiązki KZK GOP w zakresie organizacji komunikacji miejskiej na terenie miast do niej należących.

Zdaniem Sądu uznać należało, że powierzenie przez gminy zarówno wchodzące w skład Metropolii, jak i spoza jej członków, zadań w zakresie organizacji lokalnego transportu publicznego na mocy ww. przepisów powoduje w konsekwencji, że Metropolia wstępuje w prawa i obowiązki tych gmin, wykonywanych uprzednio przez związek międzygminny, a zadanie to staje się

Wojewódzki Sąd Administracyjny

własnym zadaniem publicznym Wnioskodawcy. Zarówno uchwała, jak i porozumienie ma zatem charakter publicznoprawny, nie zaś - jak wskazuje organ interpretacyjny-cywilnoprawny. Z chwilą bowiem zawarcia stosownej uchwały przez związek międzygminny, Metropolia wstępuje w prawa i obowiązki gmin co do organizacji lokalnego publicznego transportu zbiorowego na ich obszarze, z tym zastrzeżeniem, że gminy nie wchodzące w skład metropolii aby działalność ta była kontynuowana muszą zawrzeć następczo porozumienia. Jednakże w każdym przypadku następuje to z mocy ustawy (art. 13 ust. 1 pkt 3 i ust. 6 i 7 u.z.m.w.ś. oraz art. 14 ust. 4 tej ustawy zw. z art. 74 ust. 2 u.s.g.). Powyższe stwierdzenie znajduje przy tym uzasadnienie również w treści art. 7 ust. 4b u.p.z.t.

Sąd zwrócił uwagę, że ustawodawca wyraźnie wskazuje w jakich okolicznościach dochodzi do zawarcia umowy cywilnoprawnej, np. art. 13 ust. 3 u.z.m.w.ś. W odniesieniu do kwestii powierzenia Metropolii zadań ustawodawca takiej umowy nie przewidział.

W kontekście wykładni art. 15 ust. 6 u.p.t.u. Sąd odnotował, że wstąpienie z mocy ustawy w prawa i obowiązki gmin nie może powodować zakłócenia konkurencji co do zasady. Jeden organ władzy publicznej wstępuje bowiem w prawa i obowiązki innego organu władzy publicznej. Wskazano na to w Ocenie Skutków Regulacji (OSR) do projektu ustawy u.z.m.w.ś. stwierdzając, iż „Wejście w życie projektowanych regulacji nie będzie miało wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców, oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe”. Już zatem z samego założenia ustawodawcy przejęcie obowiązków gmin członkowskich, jak i zawarcie porozumień pomiędzy gminami nie ma wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców.

Dokonując powyższej oceny Sąd zauważył również, w odniesieniu do składki zmiennej, że z treści art. 53 ust. 3 u.z.m.w.ś. wynika, iż wysokość zmiennej części składki rocznej jest zależna od ilości oraz zakresu przekazywanych przez gminy związkowi metropolitalnemu zadań i odpowiada rzeczywistym kosztom ponoszonym przez gminy na realizację tych zadań. Szczegółowe zasady ustalania wysokości zmiennej części składki rocznej oraz terminy płatności składek określa statut związku metropolitalnego. Przepis ten

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wiąże się zatem ze wskazanymi wcześniej przepisami tworząc spójną całość. Odnosi się bowiem do powierzenia przez gminy zadań, w tym również w zakresie przejęcia obowiązków od związku międzygminnego, z samego faktu włączenia ich w skład Metropolii. Jednocześnie, zdaniem Sądu, fakt powiązania wysokości składki zmiennej z ilością przekazywanych zadań należy powiązać z procesem powolnego przekazywania zadań publicznych przez gminy, takich jak w przypadku KZK GOP, nie zaś powiązania tych zadań z konkretną usługą w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.t.u. Oznacza to, że również „odpłatność” ww. świadczenia nie odpowiada stosunkowi cywilnoprawnemu. Jego wysokość jest ustalona ustawą. Ustawodawca wskazał bowiem, że wysokość składki zmiennej odpowiada rzeczywistym kosztom ponoszonym przez gminy na realizację tych zadań (przekazanych zadań publicznych). Co więcej, z uwagi na treść art. 54 u.z.m.w.ś. do składek w części zmiennej stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej, z tym że kompetencje organu podatkowego wykonuje przewodniczący zarządu. A zatem i z tego względu składki (zarówno w części stałej, jak i w części zmiennej) stanowią daninę publicznoprawną, nie zaś umowne wynagrodzenie.

W odniesieniu do dotacji Sąd wskazał, że zwrot kosztów usług publicznych przekazanych na mocy porozumienia wynika z treści art. 74 ust. 4 u.s.g. w zw. z art. 14 ust. 4 u.z.m.w.ś. Należy przy tym uwzględnić i to, że w myśl art. 126 u.f.p. dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Z kolei w myśl art. 127 ust. 1 pkt a) i c) tej ustawy dotacje celowe są to środki przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, a także bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Dotacje wypłacane przez gminy, które nie są członkami Metropolii nie mają przy tym wpływu na cenę usługi. Jak to zostało wskazane wcześniej nie mamy do czynienia z usługą wynikającą ze stosunku „cywilnoprawnego”, a z przejęciem przez Metropolię zadań własnych gmin z mocy ustawy z uwagi na zawarte porozumienia. Tym samym usługa lokalnego

Wojewódzki Sąd Administracyjny

publicznego transportu zbiorowego kierowana jest do mieszkańców gmin, nie zaś do Metropolii. Brak jest zatem podstaw do uznania, że również kwota dotacji stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

W świetle powyższego Sąd stwierdził, że organ interpretacyjny dokonał nieprawidłowej wykładni art. 29a ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1, art. 8 ust. 1 i art. 15 ust. 6 u.p.t.u. zarówno w odniesieniu do składek zmiennych, jak i dotacji, uznając, że stanowią one podstawę opodatkowania z uwagi na powiązanie ich z usługą wykonywaną na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy gminami a wnioskodawcą.

Wyrokiem z dnia 11 lutego 2020 r. wydanym w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1498/19 Sąd uchylił zaskarżoną decyzję utrzymującą w mocy rozstrzygnięcie określającą zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług, albowiem nie ustalono, jakie usługi i dla kogo świadczyła skarżąca, bądź ekwiwalentem czego były środki pieniężne uzyskane za wskazane faktury.

Sąd podzielił pogląd ukształtowany w orzecznictwie sądów administracyjnych zgodnie z którym, aby doszło do świadczenia usług:

1) musi istnieć związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne. Między usługodawcą i usługobiorcą musi istnieć stosunek zobowiązaniowy w ramach którego jeden z podmiotów jest zobowiązany względem drugiej strony do spełnienia określonego świadczenia polegającego na działaniu lub zaniechaniu jakiegoś działania. W stosunku zobowiązaniowym można zidentyfikować podmiot wykonujący usługi oraz podmiot będący beneficjentem tych usług;

2) wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę ma stanowić wartość przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy;

3) istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy usługi;

4) odpłatność za otrzymane świadczenie pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem - korzyść jaką otrzymuje usługodawca od usługobiorcy lub innego podmiotu powinna być bezpośrednio związana z usługą przez niego wykonaną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

5) za wynagrodzenie z tytułu usługi nie można uznać jakiegokolwiek przepływu pieniężnego między usługodawcą, a usługobiorcą, tylko dlatego, że jest dokonywany między tymi podmiotami.

Przywołując stan faktyczny sprawy Sąd zauważył, że organy z jednej strony wykluczyły w istocie realność funkcjonowania gospodarczego usługobiorców skarżącej, a z drugiej nie ustaliły ani nie wskazały podmiotu, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne (wymierne) korzyści o charakterze majątkowym wiążące się z określonym świadczeniem – usługą wykonywaną przez spółkę. Przeciwnie, organy wskazały, że związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego miało nastąpić świadczenie wzajemne – był fikcyjny, pozorowany, czyli faktycznie nie istniał. Innymi słowy, zdaniem Sądu, ustalono i stwierdzono, że wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę (skarżącą) nie było zapłatą przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy (z umowy o współpracy) – podmiotu amerykańskiego, lecz było świadczeniem na rzecz podmiotu krajowego. Sąd podkreślił jednakże, iż wykonywanie rzeczywistej działalności przez podmiot krajowy, który skarżąca miała obsługiwać, również zostało zakwestionowane. Organ nie ustalił przy tym jakiegokolwiek innego podmiotu na rzecz którego skarżąca świadczyła usługi. Nie wykazał organ w związku z tym, aby otrzymana przez skarżącą odpłatność pozostawała w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana PTU – że korzyść jaką otrzymał usługodawca od usługobiorcy lub innego ustalonego podmiotu była bezpośrednio związana z usługą przez niego wykonaną. Sąd zaznaczył, że za wynagrodzenie z tytułu usługi nie można uznać jakiegokolwiek przepływu pieniężnego między usługodawcą a usługobiorcą tylko dlatego, że jest dokonywany między tymi podmiotami. Ustaleń usuwających powyższe braki organ jednak nie poczynił.

W sprawie o sygn. akt I SA/GI 141/19 przedmiotem sporu pomiędzy szwajcarską Spółką, a organem była kwestia uznania czy posiada ona na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 28b ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. i art. 44 dyrektywy Rady UE nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. z 2006 r., nr 347 poz. 1, ze zm. – dalej zwanej Dyrektywą 112), a tym samym czy nabywane przez Spółkę usługi podlegają opodatkowaniu w Polsce.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 3 lipca 2020 r. Sąd w kierując się wskazówkami zawartymi w wyrokach TSUE dotyczących ustalenia miejsca stałego prowadzenia działalności podał, że konieczna jest pewna określona minimalna skala aktywności, która stanowi zewnętrzne znamię, iż działalność w tym miejscu prowadzona jest stale (orzeczenie C-231/94), tj. w sposób stały, powtarzalny i nieprzemijający (orzeczenie 168/84), wymaga minimalnej trwałości, poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia określonych usług w sposób niezależny (C-73/06 czy C-260/95).

Sąd zwrócił uwagę, że w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym jej siedzibą jest Szwajcaria oraz że działa w grupie 3M, która zajmuje się głównie produkcją oraz sprzedażą różnego rodzaju towarów na całym świecie. Działalność gospodarcza skarżącej w Szwajcarii obejmuje przede wszystkim koordynowanie, zarządzanie i przeprowadzanie odpowiednich procesów decyzyjnych w odniesieniu do działalności operacyjnej (handlowej) spółki prowadzonej w innych krajach (w tym w Polsce). Skarżąca nabywa usługi logistyczne oraz pomocnicze usługi logistyczne w oparciu o umowy zawarte odpowiednio z Operatorem Logistycznym i 3M Poland Manufacturing Sp. z o.o. Usługi logistyczne obejmują przede wszystkim: przechowywanie towarów, świadczenie dodatkowych usług (oznaczanie/etykietowanie, pakowanie towarów), planowanie i obsługa transportu. Z kolei usługi pomocnicze wykonywane przez 3M Poland Manufacturing Sp. z o.o. dotyczą dodatkowych usług, które nie są świadczone przez Operatora Logistycznego.

Zdaniem Sądu z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wynika, że warunek ustalenia miejsca stałego prowadzenia działalności w postaci zgromadzenia stałych zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia określonych usług w sposób niezależny nie został spełniony. Skarżąca wskazała bowiem, że Usługodawcy działają w sposób niezależny od jej kierownictwa, tj. posiadają swobodę w zakresie świadczenia usług zarówno na rzecz spółki, jak i podmiotów trzecich (co więcej, Operator Logistyczny jest podmiotem w pełni niezależnym od spółki, tj. niepowiązany z nią kapitałowo ani

Wojewódzki Sąd Administracyjny

osobowo). Skarżąca nie posiada wyłączności w zakresie usług świadczonych przez Usługodawców. Usługodawcy spółki (w szczególności Operator Logistyczny) świadczą usługi również na rzecz innych, zupełnie niezależnych od spółki podmiotów. Usługodawcy, we własnym zakresie, dbają o to, aby dysponować odpowiednią liczbą pracowników /maszyn/ powierzchni magazynowej, tak, by możliwe było świadczenie usług na rzecz spółki. Spółka nie posiada wpływu na takie elementy, jak czas pracy osób zatrudnionych przez Usługodawców, stan zatrudnienia, czy rodzaj i stan techniczny urządzeń wykorzystywanych przez Usługodawców. Umowy zawarte przez skarżącą nie przyznają skarżącej prawa swobodnego wstępu do nieruchomości wykorzystywanych przez Usługodawców w celu świadczenia usług na jej rzecz. Skarżąca nie ma wyłącznego prawa do dysponowania, administrowania ani zarządzania całością lub częścią nieruchomości gdzie są przechowywane jej towary - nie ma swobody wyboru w zakresie tego, gdzie konkretnie (tj. w której części nieruchomości) będą przechowywane jej towary - leży to w gestii Usługodawcy. Ponadto skarżąca w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wskazała, że mogą się zdarzać sytuacje, gdy towary spółki - w przypadku braku miejsca w CEDC - są przechowywane w innym miejscu. Wszystkie decyzje zarządcze - dotyczące funkcjonowania spółki - podejmowane są poza terytorium Polski, zaś żaden z Usługodawców nie posiada uprawnień do podejmowania w imieniu spółki żadnych decyzji ani zobowiązań, w tym w szczególności zawierania umów w imieniu i na jej rzecz.

W oparciu o powyższe Sąd stwierdził, że skarżąca nie zatrudnia na terytorium Polski pracowników, nie oddelegowuje swoich pracowników do wykonywania zadań na terytorium Polski ani też nie pozyskuje ich w ramach outsourcingu. Nie sprawuje żadnej kontroli na personelem Usługodawców. Również infrastruktura nie podlega nadzorowi skarżącej i jest także wykorzystywana przez Usługodawców do świadczenia usług na rzecz innych podmiotów. Owego udostępniania nie można wywodzić z faktu, że przedstawiciele skarżącej mogą w godzinach pracy magazynu dokonać kontroli jakości świadczonych usług po uprzednim zawiadomieniu Operatora Logistycznego. Według Sądu odróżnić należy świadczenie usług logistycznych, obejmujących m.in. magazynowanie towarów, od udostępniania skarżącej

infrastruktury magazynowej, które w analizowanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym nie ma miejsca. Ewentualne wizyty w nieruchomości, gdzie świadczone są usługi logistyczne na rzecz skarżącej, ograniczają się wyłącznie do kontroli jakości świadczonych usług (według ściśle określonych zasad) i co do zasady nie występują regularnie. Sąd podkreślił, że owej koniecznej kontroli skarżącej nad personelem i zapleczem technicznym w Polsce nie można wywodzić z ustalonych między skarżącą a Usługodawcami zasad świadczenia usług, które - co oczywiste - określane są pomiędzy stronami każdej tego rodzaju umowy i z uprawnień strony do żądania spełnienia warunków ustalonych przez kontrahentów.

Sąd wskazał także na pogląd wyrażony w wyroku WSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt III SA/WA 1979/16, zgodnie z którym pominięcie wymogu „władztwa” oznaczałoby, że to kryterium jest spełnione co zasady zawsze, gdy podmiot nabywa usługi świadczone w innym kraju niż jego siedziba, niezależnie od zakresu uprawnień podmiotu do władczego kierowania takim personelem, sprawowania nad nim kontroli albo narzucania sposobu wykonywania zleconej usługi.

Sąd nie podzielił stanowiska organu wyrażonego w zaskarżonej interpretacji, gdyż - w jego ocenie - o dostępności zaplecza personalnego i technicznego porównywalnej z dostępnością zaplecza własnego nie decyduje ekonomiczne wykorzystanie ludzi i sprzętu. Niewątpliwie bowiem zakup każdej usługi nabywanej przez podmiot gospodarczy ukierunkowany jest na określone korzyści ekonomiczne, co jednak nie kreuje automatycznie miejsca prowadzenia stałej działalności w kraju, na terenie którego usługodawca świadczy usługi.

Dodatkowo Sąd zwrócił uwagę, że decyzje zarządcze dotyczące funkcjonowania skarżącej podejmowane są poza terytorium Polski, zaś żaden z Usługodawców nie posiada uprawnień do podejmowania decyzji, zaciągania zobowiązań w imieniu skarżącej, w tym także do zawierania umów w jej imieniu i na jej rzecz. Zasoby Usługodawców nie charakteryzują się zatem wystarczającą samodzielnością i autonomicznością, aby można było przy ich wykorzystaniu wykonywać przedmiot działalności gospodarczej skarżącej w sposób niezależny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W ocenie Sądu, organ interpretacyjny zatem błędnie przyjął, że skarżąca posiada wystarczające zaplecze o charakterze technicznym i personalnym w Polsce, aby uznać, że posiada tu stałe miejsce prowadzenia działalności.

Nadmienić należy, że wyrok ten znajduje się w Gazecie Prawnej z dnia 4 sierpnia 2020 r. nr 150, str. B3.

Podobnym zagadnieniem prawnym jak w sprawie o sygn. akt I SA/GI 141/19 Sąd zajął się w sprawie o sygn. akt I SA/GI 755/20. Wyrokiem z dnia 17 września 2020 r. Sąd oddalił skargę, stwierdzając prawidłowość zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

W uzasadnieniu powyższego wyroku Sąd zauważył, że szwajcarska Spółka (skarżąca w tej sprawie) nie korzysta z magazynów zlokalizowanych na terytorium Szwajcarii. W konsekwencji kosmetyki przez nią kupione i stanowiące jej własność, wprost od ich dostawcy unijnego lub nieunijnego mają być transportowane do Centrum Logistycznego w Polsce, zapewniającego również przewóz i będącego składem celnym. To pracownicy tego podmiotu – na podstawie umowy zawartej z nim przez skarżącą - będą się zajmować transportem, rozłokowaniem towaru w magazynie (stanowiącym własność Centrum Logistycznego), a następnie zapewnią wysyłkę sprowadzonych wyrobów do odbiorców w krajach dawnego ZSRR.

Sąd wskazał, że cała aktywność gospodarcza, w postaci sprowadzenia, składowania (jak wynika z wniosku interpretacyjnego) oraz dalszej wysyłki towarów (ich eksportu) będzie więc realizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przez Centrum Logistyczne, związane umową gospodarczą ze Spółką oraz przez Menadżera Logistycznego, realizującego swoje zadania w Polsce - m.in. kontrolującego stany magazynowe, informującego o nich Wnioskodawcę, kontrolującego jakość towarów, planującego ilości towarów, dostarczanych do magazynu i dystrybuowanych do klientów oraz koordynującego dostawy do magazynu w Polsce i z tego miejsca za granicę, informującego Spółkę o stanach magazynowych). Wszystkie te aktywności, z gospodarczego punktu widzenia są tożsame z zachowaniem, jakie skarżąca podejmowałaby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dysponując własnym magazynem i inną infrastrukturą rzeczową, a także zatrudnionymi przez siebie pracownikami.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Dlatego właśnie, zdaniem Sądu, opisane działania Centrum Logistycznego oraz Menadżera Logistycznego sprawiają, że należy przyjąć, iż poprzez posłużenie się tymi podmiotami skarżąca będzie korzystać z osobowo - rzeczowej struktury w Polsce, przy czym nastąpi to w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający. Sąd podkreślił, że umowa na zakup kosmetyków została zawarta przez Spółkę z ich producentem na trzy lata, porozumienie z Centrum Logistycznym planuje się podpisać na czas nieokreślony, a umowa z Menadżerem Logistycznym ma obowiązywać trzy lata. W ocenie Sądu, ponad wszelką wątpliwość świadczy to o istnieniu w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Dodatkowo Sąd wskazał, że według zamierzeń skarżącej, nabywane przez nią towary w ogóle nie trafią do jej magazynów w Szwajcarii. Od razu będą natomiast transportowane do Polski, gdzie w Centrum Logistycznym (w jego magazynach) w stosunku do tych wyrobów, z wykorzystaniem miejscowych pracowników, współpracowników (m.in. Menadżer Logistyczny) i infrastruktury będą wykonywane wszelkie, opisane wcześniej czynności charakterystyczne dla aktywności miejscowego przedsiębiorcy (osoby wykonującej w Polsce działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.). W kategoriach gospodarczych (ekonomicznych) cała opisana aktywność skarżącej będzie więc realizowana w Polsce, w Centrum Logistycznym, które jednocześnie będzie dostawcą usług na rzecz skarżącej. Sąd zaakcentował przy tym, że dla celów podatku od towarów i usług skutki podatkowe należy łączyć z gospodarczymi efektami działań podatnika, a nie z ich „szatą” cywilnoprawną. Co więcej, także w ustawodawstwach krajów niemieckojęzycznych, a także w tamtejszej nauce prawa podatkowego podkreśla się znaczenie „gospodarczego zapatrywania” (wirtschaftliche Betrachtungsweise) dla oceny podatkowopravných skutków działań podatnika, podejmowanych w przestrzeni prawa cywilnego.

Sąd wskazał również m.in., że nie ma znaczenia to, gdzie są zawierane umowy dotyczące sprzedaży kosmetyków przewożonych do Polski, składowanych w tym kraju, a następnie eksportowanych z tego miejsca poza Unię Europejską. Sąd zwrócił uwagę, że współcześnie powszechną praktyką jest zawieranie umów na odległość, w formie elektronicznej, co umożliwia zaciąganie zobowiązań z każdego miejsca na kuli ziemskiej. Odwołał się treści art. 10 i 11

rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. zaznaczając, że to gdzie zawierane są umowy gospodarcze jawi się raczej jako element ustalenia miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika. To zaś w stanie faktycznym sprawy nie budziło wątpliwości.

Kluczowym zagadnieniem sprawie o sygn. akt I SA/GI 1063/19 była ocena, czy w przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym przemieszczenie towarów (materiałów budowlanych) zakupionych na terenie Polski do Słowacji, w związku z realizowaną tam inwestycją, należy uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w rozumieniu art. 13 ust. 3 u.p.t.u., czy też dostawa towarów i realizacja opisanego inwestycji stanowi jedno świadczenie kompleksowe, co skutkuje konsekwencją prawnopodatkową zastosowania mechanizmu „odwrotnego obciążenia” wobec kontrahenta.

Zdaniem skarżącego, wywóz materiałów do Słowacji wykorzystywanych następnie do świadczenia przez niego usług budowlanych na nieruchomości tam położonej, nie zobowiązuje go do rozpoznania czynności wywozu tych materiałów jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) w rozumieniu art. 13 ust. 3 u.p.t.u., gdyż wywożone materiały stanowią element kompleksowego świadczenia polegającego na wykonaniu usługi budowlanej, a nie na dostawie towarów.

Zdaniem organu interpretacyjnego skarżący (podatnik podatku VAT) dokonuje przemieszczenia (we własnym zakresie lub bezpośrednio przez sprzedawców) towarów należących do jego przedsiębiorstwa (materiałów budowlanych) z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego (Słowacji), które zostały przez niego nabyte na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa i mają służyć działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług budowlanych na rzecz kontrahenta ze Słowacji. Wskazane przemieszczenie materiałów budowlanych spełnia przesłanki uznania tej czynności w świetle art. 13 ust. 3 u.p.t.u. za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, a nie mamy do czynienia z żadnym z przypadków określonych w art. 13 ust. 4 u.p.t.u.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W wyroku z dnia 2 lipca 2020 r. Sąd wskazał na wstępie, że opodatkowanie usług kompleksowych (czy złożonych) nie jest uregulowane w ustawie o podatku od towarów i usług, jak również w obecnie obowiązującej Dyrektywie 112. Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wydanych orzeczeniach na podstawie pierwotnie obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej Dyrektywy 112. Dokonał tego m.in. w wyrokach: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 (Card Protection Plan Ltd - powołanym przez skarżącego); z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV); z dnia 29 marca 2007 r., w sprawie C-111/05 (Aktiebolaget NN); z dnia 27 września 2012 r., w sprawie C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP); z dnia 17 stycznia 2013 r., w sprawie C-224/11 (BGŽ Leasing sp. z o.o.). a także z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed); z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 (Everything Everywhere) i z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 (Tellmer Property).

Powołując się na te orzeczenia Sąd wskazał, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Istotne są takie kryteria uznania kilku świadczeń za jedno świadczenie jak: występowanie tak ścisłego związku między co najmniej dwoma elementami albo czynnościami, że obiektywnie tworzą jedną całość oraz występowanie świadczenia głównego i świadczeń dodatkowych. Dodatkowym świadczeniem, traktowanym jak świadczenie główne jest takie świadczenie, które nie stanowi dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego.

W świetle powołanych wyroków TSUE, Sąd przyjął, że nie ma charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. Za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

Sąd podał, że usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do świadczenia zasadniczego, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem w skutecznym wykorzystaniu świadczenia zasadniczego. Ważne jest, czy świadczenia są ze sobą ściśle powiązane w taki sposób, że samodzielnie nie przynoszą wymaganej praktycznej korzyści z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia dostawcy lub odbiorcy świadczenia. Istnienie jednego świadczenia złożonego nie jest wykluczone z tego powodu, że do poszczególnych elementów wykazane są odrębnie ceny. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

W stanie faktycznym badanej sprawie skarżący podał, że zlecenie obejmowało:

- wykonanie robót budowlanych mających na celu usunięcie w przedmiotowym budynku wadliwie wykonanych przy jego wznoszeniu robót budowlanych przez poprzednią firmę budowlaną i poprawienie ich, a także wykonanie robót przez tę poprzednią firmę niewykonanych,
- koordynację robót w tym obsługę budowy i sporządzanie zapotrzebowania na konieczne, wynikające z frontu robót materiały,
- kompleksowe wykonanie usługi przy użyciu jego wykonawców (bądź podwykonawców), a także jego własnych materiałów, środków transportu itp.

Cena z tytułu wykonywanych usług ogólnobudowlanych (budynek w Oscadnicy) obejmowała łącznie (w jednej pozycji) koszt samej usługi oraz koszty zużytych do jej wykonania materiałów, koszty transportu, a także koszty obsługi budowy. Skarżący wymienił także prace objęte zleceniem, przy wykonaniu których dodatkowo świadczył usługę obsługi budowy oraz korzystał z własnego transportu. Wymienił również materiały budowlane niezbędne do wykonania tych prac.

W ocenie Sądu organ nie dostrzegł związku pomiędzy koniecznością zakupu materiałów budowlanych w celu wykonania usługi umówionej z

Wojewódzki Sąd Administracyjny

kontrahentem. Organ poddał rozważaniu jedynie kupno materiałów i ich wywóz na teren Słowacji. Pomiął całkowicie kwestie użycia spornych towarów do wykonania usługi polegającej na „usunięciu w przedmiotowym budynku wadliwie wykonanych przy jego wznoszeniu robót budowlanych przez poprzednią firmę budowlaną i poprawienie ich, a także wykonanie robót przez tę poprzednią firmę niewykonanych”. Rozważania ograniczają się jedynie do kwestii „przemieszczenia towarów”, z całkowitym pominięciem, czy dostawa towarów nie jest ściśle związana z koniecznością wykonania wymienionych we wniosku prac i obiektywnie tworzy jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielanie miałooby charakter sztuczny. W wydanej interpretacji zabrakło rozważań w tej kwestii. Organ interpretacyjny całkowicie pominął podnoszone przez skarżącego okoliczności ograniczając się jedynie do rozpoznania samodzielnej czynności WDT jako przemieszczenia towarów na podstawie art. 13 ust. 3 u.p.t.u.

Nadto Sąd wytknął organowi pominięcie i nieuwzględnienie w swych rozważaniach wskazanych przez skarżącego:

- wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 25 lutego 1999 r. wydanego w sprawie C-349/96, na podstawie którego winien był rozważyć, czy świadczenia (czynności) wymienione (dokonane) przez skarżącego na rzecz kontrahenta słowackiego są tak „ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość”. Pominięta w tej kwestii analiza pozwoliłaby ustalić, czy „wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej”;

- rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) Nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) Nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (zmiana rozporządzenia wykonawczego UE nr 282/2011 opubl. Dz. U. UE. L. z 2013 r., Nr 281, poz. 1), w kontekście powołanego przepisu art. 28e u.p.t.u.;

- interpretacji indywidualnej z dnia 31 marca 2017 r., nr 1462-IPPP3.4512.954.2016.2.JŻ., w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za prawidłowe stanowisko w zakresie sprzedaży towarów wraz z usługami towarzyszącymi dostawie (transport, cięcie, atesty) za świadczenie kompleksowe oraz obciążenia kosztami transportu towarów opodatkowanych stawką

Wojewódzki Sąd Administracyjny

podstawową, jak i towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia proporcjonalnie do tonażu sprzedawanego towaru. Sąd zaznaczył przy tym, że choć oczywiście wydana interpretacja wiąże jedynie we wskazanym we wniosku stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, to nie można ignorować uwag natury ogólnej poczynionych przez organ interpretacyjny.

Sąd zauważył, że we wniosku wyraźnie podano, iż skarżący musi podejmować szereg czynności, które są ze sobą ściśle powiązane a wykonywanie każdej z nich z osobna nie ma znaczenia dla zleceniodawcy, gdyż zleceniodawca zainteresowany jest wyłącznie końcowym, kompleksowym efektem udzielonego zlecenia. W rozważaniach organu zabrakło odniesienia, czy ww. czynności stanowią usługę o charakterze kompleksowym lub usługę złożoną, w odniesieniu do konieczności wywozu materiałów budowlanych na teren Słowacji, aby ww. cel zrealizować. Tymczasem według organu to, czy świadczona przez skarżącego usługa, na którą składa się wiele ww. czynności stanowi świadczenie kompleksowe (złożone), pozostaje bez wpływu na wydane rozstrzygnięcie, bowiem miejscem świadczenia (opodatkowania) przedmiotowej usługi jest terytorium Słowacji, a tym samym ewentualne rozpoznanie jej jako usługi kompleksowej winno się dokonać na podstawie przepisów obowiązujących w tym kraju, a najistotniejsze dla sprawy jest to, że – jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – poprzedzona jest przemieszczeniem towarów z Polski na Słowację.

W ocenie Sądu organ w sposób niewłaściwy zastosował przepis art. 13 ust. 3 u.p.t.u. Niewłaściwe zastosowanie tego przepisu było wynikiem pominięcia przez organ faktu świadczenia przez wnioskodawcę kompleksowej usługi, gdzie świadczenie główne decyduje o charakterze całości. Organ w zasadzie nie neguje, że przemieszczenie towarów służy do świadczenia usług na terenie Słowacji i towary te są elementem świadczonych usług, zatem ich przemieszczenia nie można uznać jedynie za dostawę towarów. Czynność ta stanowi element świadczenia kompleksowego, w którym elementem dominującym jest świadczenie usługi budowlanej. Zatem występowanie świadczenia kompleksowego będzie oznaczać, że w sprawie nie ma miejsca dostawa towarów, gdyż towar stał się elementem świadczonej usługi.

Kwestią sporną w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1610/19 było określenie, do której z dostaw wchodzących w skład łańcucha transakcji należy przypisać transport takiego towaru, a w konsekwencji ustalenie, która z dostaw stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 17 czerwca 2020 r. Sąd podkreślił, że transakcje łańcuchowe charakteryzują się przede wszystkim tym, że kolejnym dostawom tego samego towaru odpowiada tylko jeden rzeczywisty transport. W związku z tym prawidłowe przypisanie transportu do konkretnej dostawy ma kluczowe znaczenie dla prawidłowej klasyfikacji wszystkich dostaw dokonywanych w ramach danego łańcucha dostaw.

Przesądzenie, która z dostaw wchodzących w skład łańcucha związana była z rzeczywistym transportem pozwala - po pierwsze – ustalić, która z dostaw jest dostawą „ruchomą”, a więc związaną z rzeczywistym przemieszczeniem towaru, co z kolei stanowi jedną z przesłanek dla uznania zaistnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej. Po drugie, ustalenie to wpływa na prawidłową kwalifikację pozostałych dostaw w ramach łańcucha, a w konsekwencji na weryfikację zarówno rodzaju transakcji, zastosowanej stawki podatkowej oraz ewentualnego prawa do odliczenia przysługującego podatnikom w odniesieniu do wszystkich dostaw wchodzących w skład danego łańcucha dostaw.

W oparciu o regulację zawartą w art. 13 ust. 1, art. 7 ust. 8, art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 2 i 3 u.p.t.u., Sąd wskazał, że o miejscu opodatkowania dostaw w transakcji łańcuchowej decyduje przyporządkowanie transportu albo wysyłki towarów konkretnej dostawie w ich łańcuchu dostaw. Jako że w ramach transakcji łańcuchowej następuje tylko jedno przemieszczenie towarów, to tylko jedna z dostaw może zostać uznana za „ruchomą dostawę” towarów, pozostałe zaś są dostawami „nieruchomymi”. Sąd zaznaczył, że przepisów tych nie można odczytywać w oderwaniu od regulacji zawartych w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r., Nr 347 - dalej: dyrektywa 2006/112), w tym zakresie wskazał na art. 32 akapit pierwszy oraz art. 138 ust. 1.

Sąd zwrócił uwagę, że zwolnienie z VAT dostawy towarów w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/12 znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, gdy

dostawca wykaże, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i gdy w wyniku wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., C-430/09, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). Przypomniał także, iż wewnątrzwspólnotowej dostawie, o której mowa w art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, odpowiada wewnątrzwspólnotowe nabycie zdefiniowane w art. 20 tej dyrektywy i że te dwa przepisy należy interpretować w taki sposób, by nadać im identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. wyrok z 27 września 2007 r., C-409/04, pkt 34).

Sąd, w ślad za pkt 29-33 wyroku TSUE z 21 lutego 2018 r., wydanym w sprawie C-628/16, podał, że zacytowany art. 32 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie tylko do dostaw towarów, którym przypisany jest transport lub wysyłka. Nadto, jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, transport ów może być przypisany tylko jednej z tych dwóch dostaw.

Wobec powyższego w celu ustalenia, do której z tych dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy. Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz końcowego nabywcy.

Sąd wskazał, że w rozpatrywanej sprawie, kluczowe było zweryfikowanie, czy transport towarów z magazynów dostawcy skarżącej (pierwszego ogniwa w łańcuchu dostaw) do ostatniego ogniwa, czyli odbiorców towaru od firmy w Niemczech (tj. do Bułgarii, Niemiec, Wielkiej Brytanii, Szwecji, Grecji, Czech, Szwajcarii, Francji, Hiszpanii i na Litwę) związany był z dostawą towarów:

- a) dokonywaną przez skarżącą na rzecz firmy w Niemczech, czy też
- b) dokonywaną przez firmę w Niemczech na rzecz finalnych odbiorców w Bułgarii, Niemczech, Wielkiej Brytanii, Szwecji, Grecji, Czechach, Szwajcarii, Francji, Hiszpanii i na Litwie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W ocenie Sądu w realiach rozpatrywanej sprawy za dostawę ruchomą należało uznać dostawę dokonywaną przez firmę w Niemczech na rzecz finalnych odbiorców. W ramach argumentacji, w powołaniu na akta sprawy, Sąd zauważył, że: towary były wysyłane lub odbierane od dostawcy skarżącej za pośrednictwem firm transportowych lub kuriera; skarżąca nie posiadała magazynów, lokal biurowy wynajmowała od swojego dostawcy, nie zatrudniała pracowników oraz nie posiadała środków transportu; w okresach wcześniejszych bezpośrednim dostawcą towarów na rzecz firmy w Niemczech był dostawca skarżącej; towary były ubezpieczone przez przewoźnika; momentem, w którym przenoszono prawa własności towarów sprzedawanych na rzecz firmy w Niemczech było wydanie towaru firmie transportowej lub kurierowi na terenie Polski; niebezpieczeństwo utraty lub uszkodzenia towarów oraz wszelkie koszty i ciężary związane z transakcją pomiędzy skarżącą firmą w Niemczech przechodziły na podmiot niemiecki na terenie Polski, z chwilą wysłania przedmiotu zamówienia; od momentu wydania towaru przewoźnikowi lub kurierowi skarżąca w żaden sposób nie była zaangażowana w dostarczenie towaru końcowemu odbiorcy; skarżąca nie była w stanie wykazać, jakie konkretnie czynności wykonywała w ramach „organizacji” transportu, prezentując tylko ogólne stwierdzenia w tej mierze.

Odnosząc się do powołanej w skardze okoliczności, w ramach której podmioty biorące udział w transakcji rozumiały swoją rolę w łańcuchu dostaw jednakowo i uznały, że rolę organizatora transportu w łączących je relacjach handlowych, Sąd stwierdził, że mimo, iż w celu ustalenia, czy dana dostawa może zostać uznana za dostawę wewnątrzwspólnotową, powinny być brane pod uwagę intencje nabywcy w chwili nabycia to jednakże winny być one poparte obiektywnymi okolicznościami (zob. wyrok TSUE z 16 grudnia 2010 r., C-430/09, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem w sprawie, teza, że to skarżąca organizowała transport do finalnych nabywców, czyli kontrahentów niemieckiej firmy, z obiektywnych okoliczności nie wynika.

Dodatkowo Sąd zaznaczył, że jak wynika z orzecznictwa TSUE, wszelkie pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu (zob. wyrok z 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03, pkt 44 oraz z 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04, pkt 41), czy

Wojewódzki Sąd Administracyjny

też pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe - mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (wyrok z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, pkt 38 oraz z 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09, pkt 39; wyrok z 16 grudnia 2010 r., C-430/09, pkt 28). W tej mierze Sąd orzekający miał również na uwadze (z urzędu, na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a.) niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak, jak podniósł TSUE w wyroku z 26 lipca 2017 r., C-386/17 (pkt 43), nie można uznać, że ryzyko to uzasadnia zwolnienie z VAT tych transakcji, które w świetle regulacji dyrektywy 2006/112 na to nie zasługują, ponieważ właściwe zastosowanie dyrektywy VAT pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania i zapewnić neutralność podatkową.

W nawiązaniu dalszej argumentacji skarżącej Sąd stwierdził, że organ nie naruszył w sprawie zasady *in dubio pro tributario*. Nie doszło bowiem do sytuacji, w której organ podatkowy, jednoznaczny rezultat wykładni językowej art. 22 u.p.t.u., czy też art. 32 lub 138 dyrektywy 2006/112, przełamał poprzez zastosowanie funkcjonalnych metod wykładni. Tak samo, Sąd nie dostrzegł, aby organ uzyskał niejednoznaczne znaczenie tychże regulacji, a wybrał inne, aniżeli najbardziej korzystne z punktu widzenia skarżącej. Sąd podkreślił, że skarga także na to nie wskazuje. Argumentacja tam zawarta, opiera się na wykazaniu trudności w interpretacji relewantnych w tej sprawie regulacji, co przekłada się na liczne orzecznictwo sądów w tym zakresie. Sąd zauważył, że art. 2a o.p. nie dotyczy trudności interpretacyjnych, które generują jakiegokolwiek wątpliwości w rozumieniu znaczenia przepisów prawa podatkowego, nawet istotne, ale tylko takich, których efektem są wątpliwości niedające się usunąć. Takich zaś, w tej sprawie, Sąd nie stwierdził. Sąd powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15 (OTK-A 2018/2), w którym dokonano wykładni art. 2a o.p.

Zdaniem Sądu, wbrew sugestiom pełnomocnika skarżącej, okoliczność, że podatnicy wchodzą w spory prawne z organami podatkowymi, co do kwestii zastosowania określonych regulacji wcale nie oznacza jeszcze, że dany przepis budzi niedające się usunąć wątpliwości. Niezasadne jest także twierdzenie, że wątpliwości co do rozumienia przepisów wynikają z tego, że nie normują one

dokładnie w jaki sposób określić, którą dostawę w łańcuchu dostaw należy uznać za dostawę ruchomą. Co prawda u.p.t.u. nie wskazuje konkretnie jakimi dowodami należy wykazać tę okoliczność, to jednak w tym przypadku znajduje zastosowanie zasada z art. 180 § 1 o.p..

W wyroku z dnia 21 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1636/19 Sąd odniósł się do oceny działań skarżącej w kontekście zachowania przez nią należytej staranności, tj. działania w dobrej wierze w transakcjach z kontrahentami, których faktury zostały zakwestionowane jako nierzetelne. Kwestią sporną pozostawało, czy faktury te mogły stanowić dla skarżącej podstawę do odliczenia podatku, gdyż nie dokumentują rzeczywistych transakcji. Rozważenie tej kwestii wymagało uwzględnienia stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. akt I FSK 254/16, a w konsekwencji rozważenia zarzutu naruszenia art. 153 p.p.s.a.

Zdaniem Sądu skarżąca zasadnie podniosła, że organ naruszył art. 153 p.p.s.a. poprzez niezastosowanie się organów podatkowych do oceny prawnej wyrażonej w powyższym wyroku NSA, prowadzące do błędnego uznania, że dotychczas zgromadzone w sprawie dowody stanowią podstawę do stwierdzenia, iż skarżąca nie dochowała należytej staranności w zakresie transakcji wiążących się z nadużyciem po stronie kontrahentów. Sąd wskazał również na naruszenie art. 187 § 1 i art. 191 o.p. w związku z art. 122 o.p. w zw. z art. 153 p.p.s.a. poprzez błędną oraz niezgodną z treścią w/w wyroku NSA w ocenę zebranego materiału dowodowego, polegającą na przyjęciu, że skarżąca odliczając podatek naliczony z faktur VAT wystawianych przez dostawców nie działała w dobrej wierze, tj. wiedziała lub powinna była wiedzieć, że kontrahenci wskazani w decyzji jedynie firmowali dostawy faktycznie realizowane przez inne podmioty oraz że nie zachowała należytej staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie weryfikacji kontrahentów.

Sąd przypomniał, że Naczelny Sąd Administracyjny nie przesądzając działania skarżącej w dobrej wierze stwierdził, że organ błędnie jako miernik należytej staranności przyjął całkowite zastosowanie się przez Spółkę do wprowadzonej przez nią procedury. Taka ocena nie uwzględnia bowiem innych, często ważnych w konkretnym przypadku dokumentów i okoliczności. Zwrócił

Wojewódzki Sąd Administracyjny

natomiast uwagę na konieczność oceny każdej z tych transakcji (czy ich szeregu w ramach współpracy z jednym podmiotem), bez przyjęcia generalnej zasady, że tylko ścisłe przestrzeganie procedury, która przecież wcale nie musiała być przez Spółkę wdrożona, i każdorazowe uzyskanie przed dokonaniem transakcji zaświadczenia z urzędu skarbowego, świadczy o tym, że skarżąca nie mogła mieć wiedzy, że brała udział w oszukańczym procederze. NSA wskazał, iż w świetle art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u., w każdym analizowanym przypadku należy konkretnie wykazać, że gdyby wskazane przez organ odwoławczy zaniechania Spółki w zakresie weryfikacji określonej firmy nie miały miejsca - pozwoliłoby to jej na pozyskanie wiedzy (lub powinność jej pozyskania), że firma dostarczająca towar jest podmiotem nierzetelnym. Przedstawiona ocena zebranego materiału dowodowego nie zawiera tego rodzaju analizy pozwalającej bez żadnych wątpliwości na wskazanie, że skarżąca dopuściła się w transakcjach ze wszystkimi 19 podmiotami nienależytej staranności skutkującej zastosowaniem normy art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u.

Sąd zauważył, że niezasadne jest zatem stanowisko Spółki, zgodnie z którym z literalnej wykładni powołanego przepisu wynika, iż może on mieć zastosowanie tylko w odniesieniu do transakcji, które w ogóle nie zostały zrealizowane, tj. transakcji fikcyjnych. Natomiast nie może stanowić podstawy do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku transakcji rzeczywistych (dostaw, które faktycznie miały miejsce). Nie wymaga bowiem szerszej argumentacji stwierdzenie, że kwestę tę przesądził NSA w wyroku w sprawie I FSK 254/16, czym zarówno organ podatkowy jak i Sąd w tej sprawie są związane.

Sąd zwrócił uwagę, że prawo do odliczenia podatku jest integralną częścią mechanizmu funkcjonowania podatku od wartości dodanej i fundamentalnym prawem podatnika, i co do zasady nie może być ograniczane. Trybunał wielokrotnie przypominał, zarówno na gruncie VI Dyrektywy jak i obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywy i że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu dopuszczania się oszustwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. wyroki: z dnia 21 lutego 2006r. w sprawie C-255/02 Halifax i in.,

Wojewódzki Sąd Administracyjny

pkt 68 i 71; z dnia 21 czerwca 2012r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 41, w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 35 i 36).

Sąd wskazał, że z orzecznictwa TSUE wynika zasada odpowiedzialności podatnika podatku VAT oparta na zasadzie winy. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa TSUE w sprawie C-285/11 Bonik (pkt 42, zob. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 48). Nabywca towarów i usług zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia może zostać pozbawiony tego prawa przez organ podatkowy (sąd krajowy), w sytuacji gdy brał udział w oszustwie podatkowym świadomie bądź też nie dochował należytej staranności – nie był w dobrej wierze (powinien wiedzieć na podstawie okoliczności konkretnej sprawy, że bierze udział w przestępstwie) – prawo unijne uznaje go wówczas za współnika w oszustwie. Odpowiedzialność podatnika podatku VAT polega na pozbawieniu go prawa do odliczenia podatku naliczonego, co w konsekwencji oznacza poniesienie przez niego ekonomicznego ciężaru podatku od wartości dodanej. Przy czym podatnik może ponieść tą odpowiedzialność bądź to biorąc udział w oszustwie świadomy bądź nieświadomy.

Powołując się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyroki z dnia 27 maja 2014 r. sygn. akt I FSK 814/13, I FSK 815/13, I FSK 816/13, I FSK 708/13, I FSK 709/13, I FSK 711/13, I FSK 712/13) Sąd podał, że tylko w sytuacji ustalenia przez organ powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie nierzetelnych, choć nie pustych faktur, możliwe jest badanie dobrej wiary. W przypadku bowiem gdy strona nie brała udziału w oszustwie, należy – dla pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku z takich faktur - badać należyłą staranność nabywcy wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), w celu ustalenia czy w świetle okoliczności tych transakcji (obiektywnych przesłanek wynikających z zebranego w sprawie materiału dowodowego), miał lub powinien mieć świadomość tegoż fałszu. Wymaga to zbadania przestrzegania przez podatnika zasad należytej staranności, gdyż jak stwierdził TSUE - jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wiarygodności. Przede wszystkim istotnym jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatnik wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniącą tę transakcję przejrzystą (transparentną).

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd zauważył, że organ odwoławczy niewłaściwie postrzega koncepcję dobrej wiary i należytej staranności w systemie VAT, utożsamiając je ze starannością kupiecką wynikającą z krajowych przepisów – kodeksu cywilnego. Takie ujęcie prowadzi organ do błędnego wniosku, że przestrzeganie staranności kupieckiej w istocie oznacza świadomość nadużyć w branży złomiarskiej w obszarze podatku od towarów i usług. Błędne pojmowanie dobrej wiary przekłada się zatem w niniejszej sprawie na niewłaściwą ocenę świadomości Spółki co do okoliczności mających sugerować podjęcie dodatkowych czynności weryfikacyjnych, a w konsekwencji, ostatecznie prowadzi do pozbawienia prawa do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na brak dobrej wiary w transakcjach z podmiotami na podstawie faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych – są nierzetelne w aspekcie podmiotowym. Zdaniem Sądu z tej właśnie perspektywy postrzegać należy wdrożenie przez skarżącą procedury. Spółka, jako podmiot rozpoczynający prowadzenie działalności, miała świadomość nie tyle nadużyć w handlu złomem, co świadomość możliwości zetknięcia się z nierzetelnym kontrahentem w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Wprowadzenie procedury było zatem wyrazem zapobiegliwości i staranności kupieckiej, o której mowa w Kodeksie cywilnym. Pamiętać bowiem należy, że każdy podmiot gospodarczy, oprócz zobowiązań publicznoprawnych, w tym, w zakresie podatku od towarów i usług, występując w obrocie gospodarczym funkcjonuje w przestrzeni prywatnoprawnej – nabywa prawa i zaciąga zobowiązania. Ten obszar aktywności – działalności gospodarczej, podobnie jak VAT wymaga staranności, o której mowa w kodeksie cywilnym. Jednakże należy odróżnić staranność kupiecką od należytej staranności czy dobrej wiary jako koncepcji wywodzących się z orzecznictwa TSUE. Wprowadzenie przez skarżącą procedury weryfikacji formalnej kontrahentów nie oznacza automatycznie świadomości w nadużyć w obszarze VAT. Taka przezorność kupiecka rozumiana w kontekście krajowych regulacji prawa

cywilnego nie jest tożsama z wywodząca się z orzecznictwa TSUE koncepcją dobrej wiary i należytej staranności i nie może być użyta jako argument przeciwko Spółce.

W wyroku z dnia 18 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1638/19 Sąd stwierdził, że zaskarżona interpretacja narusza prawo w sposób uzasadniający wyeliminowanie jej z obrotu prawnego. Organ dokonał bowiem błędnej wykładni art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. uznając, że działalność skarżącej w zakresie prowadzenia drużyn juniorskich nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tego przepisu. W konsekwencji tego dopuścił się błędnej wykładni art. 86 ust. 1 u.p.t.u. poprzez uznanie, że wydatki na prowadzenie drużyn juniorskich nie wykazują związku z czynnościami opodatkowanymi.

Sąd zauważył, że organ nie kwestionował, iż działalność spółki w zakresie drużyn seniorskich stanowi działalność gospodarczą, podlegającą opodatkowaniu VAT. Wobec tego, zdaniem Sądu, należy dostrzec kolejną okoliczność, a to ścisły związek pomiędzy działalnością seniorską spółki, a prowadzeniem szkolenia młodzieży w ramach drużyny juniorów.

Sąd podzielił stanowisko spółki, że istotną okolicznością jest to, że prowadzenie drużyn juniorskich jest obowiązkiem klubu, zaś bez znaczenia dla oceny prawnej pozostaje to, że wymogi dotyczące prowadzenia działalności juniorskiej nie zostały sformułowane w akcie prawnym o randze ustawy. Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. nr 127 poz. 857, ze zm. – dalej zwanej ustawą o sporcie), to do polskiego związku sportowego należy bowiem ustanawianie i realizacja reguł sportowych, organizacyjnych i dyscyplinarnych we współzawodnictwie sportowym organizowanym przez związek. To jest podstawa ustawowa do uprawnienia PZPN do sformułowania szczegółowych wytycznych, których spełnienie umożliwia uzyskanie licencji na uczestnictwo w rozgrywkach. Wytyczne te, jako sformułowane przez podmiot nadrzędny wobec niej, stanowią wobec spółki wiążące zasady. Wobec tego Sąd stwierdził, że nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, iż związek wydatków na prowadzenie drużyn juniorskich z działalnością opodatkowaną jest „niepewny, zbyt odległy i mało uchwytny”. W

Wojewódzki Sąd Administracyjny

rzeczywistości związek ten jest bezpośredni i oparty na konkretnych podstawach, określonych w wewnętrznych regulacjach ZPN. Gdyby nie działalność w zakresie drużyn juniorskich, spółka w ogóle nie mogłaby prowadzić działalności gospodarczej w zakresie seniorów, gdyż nie uzyskałaby licencji.

Na tle art. 15 ust. 1 u.p.t.u. Sąd zauważył, że działalność gospodarczą charakteryzują następujące elementy: 1) ciągłość - oznacza to, że działalność powinna być prowadzona stale, tj. wymagane jest stałe zaangażowanie zasobów w tę działalność. Nie jednorazowe, nie incydentalne wykorzystanie składników majątku jest więc kluczowe, a takie, które charakteryzuje się powtarzalnością lub długim okresem trwania; b) samodzielność oznacza to, że ryzyko cywilnoprawne i ekonomiczne spoczywa bezpośrednio na prowadzącym działalność. Prowadzący tę działalność jest więc podmiotem niezależnym; c) cel zarobkowy oznacza to, że działalność wykonywana jest odpłatnie, przy czym działalność odpłatna nie jest tożsama z działalnością zyskową (działalność gospodarcza nie musi być ukierunkowana na osiągnięcie zysku); d) brak uzależnienia od efektów (rezultatów) - oznacza to, że aby uznać działalność podmiotu za działalność gospodarczą, nie jest konieczne, aby przyniosła ona jakiegokolwiek efekty. Podatnikiem jest zatem również podmiot prowadzący działalność generującą straty, a nawet podmiot, który w ogóle nie dokona żadnej sprzedaży. Bez znaczenia zatem pozostają efekty ekonomiczne, jak i prawne takiej działalności.

W ocenie Sądu działalność skarżącej spółki w zakresie drużyn juniorskich spełnia wszystkie powyższe warunki. Jest to działalność ciągła i prowadzona w sposób samodzielny. Klub szkoląc dzieci i młodzież czyni to w sposób stały, systematyczny, angażując w to swoje zasoby materialne i osobowe oraz ponosząc w tym zakresie pełne ryzyko ekonomiczne i cywilnoprawne.

Sąd odniósł się również do kwestii komercyjnego charakteru działalności w postaci szkolenia dzieci i młodzieży, wskazując, że: po pierwsze, skarżąca musi je prowadzić by otrzymać licencję na grę drużyny seniorskiej, a w konsekwencji, aby móc osiągnąć w związku z tym przychód. Po wtóre, juniorzy mogą zasilać pierwszą drużynę uczestniczącą w rozgrywkach profesjonalnych (w ramach której wykonywana jest działalność gospodarcza). Ponadto, młodzi wychowankowie klubu mogą zostać w ramach transferu „sprzedani” do innego klubu, lub też klub może uzyskać stosowny ekwiwalent za wyszkolenie. Takie

Wojewódzki Sąd Administracyjny

czynności podlegają opodatkowaniu VAT. W ten sposób szkolenie juniorów wpływa na możliwość uzyskania przez klub przychodów, osiągniętych w ramach realizacji czynności opodatkowanych. W przypadku skarżącej prowadzenie drużyn juniorskich również może przełożyć się na zwiększenie efektywności działalności, a tym samym - zwiększenie przychodów, m.in. poprzez wspomniane już transfery zawodników czy możliwość zachęcenia potencjalnych nabywców usług marketingowych.

Sąd zaznaczył, że działalność gospodarcza w świetle art. 15 ust. 2 u.p.t.u. nie musi być nastawiona na osiągnięcie zysków. Powyższe wynika z faktu, iż zgodnie z ww. przepisem pojęcie działalności gospodarczej nie jest uzależnione od jej rezultatów.

Odnosząc się do argumentacji organu, że „uczestnictwo w szkoleniach dzieci i młodzieży nie musi skutkować w przyszłości zasileniem nimi pierwszej drużyny uczestniczącej w profesjonalnych rozgrywkach, zawodnik w przyszłości nie musi zostać „sprzedany” do innego klubu, Klub może, lecz nie musi uzyskać stosownego ekwiwalentu za wyszkolenie zawodnika”, Sąd wskazał, iż nie każdy wydatek podatnika i nie każde jego zachowanie może generować obrót w ramach działalności gospodarczej. Nawiązując do stanowiska zawartego w wyroku TSUE z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94, Sąd zauważył, że skarżąca inwestuje środki na szkolenie młodzieży, ale specyfika działalności sportowej jest taka, że niewielu adeptów osiąga poziom umożliwiający grę na zadowalającym profesjonalnym poziomie. Natomiast, aby rozpoznać i wykształcić takich zawodników klub sportowy niejednokrotnie musi ponieść wysokie koszty takiego kształcenia w odniesieniu do znacznej grupy dzieci i młodzieży, z której część nie będzie uprawiać profesjonalnie piłki nożnej. Ci z młodych zawodników, w stosunku do których szkolenie przyniesie oczekiwane efekty, bądź zasilą drużynę seniorską klubu, bądź też staną się członkami innych klubów, za co skarżąca - w wykonaniu czynności opodatkowanej - otrzyma odpowiedni ekwiwalent.

Dodatkowo Sąd wskazał, że otrzymanie dotacji zakupowej na szkolenia dzieci i młodzieży nie wyklucza prowadzenia w tym zakresie działalności gospodarczej, o której mowa w u.p.t.u. Sam fakt otrzymania dotacji w żaden sposób nie uprawnia bowiem do wyciągnięcia wniosku, że czynności

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wykonywane za pomocą środków finansowych z niej pochodzących pozbawione są przymiotu działalności gospodarczej. Żaden z przepisów definiujących pojęcie działalności gospodarczej czy też wyznaczających cechy niezbędne do uznania danej czynności za opodatkowaną nie formułuje wymogów dotyczących źródeł finansowania, a zatem uznać trzeba to za kwestię irrelevantną z punktu widzenia ustalenia gospodarczego charakteru danej działalności. W tym zakresie Sąd powołał się na wyroki TSUE w sprawach C- 204/03 oraz C-263/15.

Zdaniem Sądu nie ma znaczenia w analizowanym zakresie również fakt, że skarżąca otrzymuje darowizny. Źródło finansowania działalności gospodarczej pozostaje bez wpływu na ocenę statusu spółki jako podatnika VAT. Zatem, brak jest podstaw by twierdzić, że otrzymanie dotacji lub darowizny przez podmiot gospodarczy wpływa na status tego podmiotu na gruncie u.p.t.u.

Sąd stwierdził, że organ niezasadnie przeciwstawił pojęcia działalności gospodarczej i zastępowania gminy w realizacji jej zadań ustawowych, skoro zakresy tych pojęć mogą w pewnych okolicznościach się pokrywać. Zwrócił uwagę m.in., że umowy na szkolenie są zawierane w reżimie cywilnoprawnym, a nie wynikają z żadnego władczego działania spółki czy tym bardziej gminy udzielającej dotacji, a przykładowo, jednostka samorządu terytorialnego może prowadzić zadania własne gminy w ramach doprowadzania wody i odprowadzania ścieków za pośrednictwem spółki komunalnej. Działalność taka jest działalnością gospodarczą, zasadniczo podlegającą opodatkowaniu VAT. W konsekwencji, również szkolenie dzieci i młodzieży może odbywać się w ramach działalności gospodarczej.

Sąd wytknął organowi błąd w wykładni art. 86 ust. 1 u.p.t.u. poprzez nieprawidłowe uznanie, że w przypadku wydatków na prowadzenie drużyn juniorskich nie ma związku z czynnościami opodatkowanymi, a także, że jedynie bezpośredni związek ponoszonych wydatków z czynnościami opodatkowanymi uprawnia do odliczenia podatku VAT naliczonego. Sąd podkreślił, że w doktrynie oraz orzecznictwie, związek pomiędzy zakupami towarów i usług a czynnościami opodatkowanymi może mieć dwojaki charakter: a) bezpośredni - zakupione dobra powinny być składnikiem kosztowym czynności opodatkowanych; b) pośredni - zakupione towary i usługi powinny stanowić koszt ogólny działalności gospodarczej podatnika. Tytułem przykładu Sąd wskazał na transfer (odpłatny)

Wojewódzki Sąd Administracyjny

do innego klubu piłkarskiego, czy też uzyskanie ekwiwalentu za jego wyszkolenie w przypadku odejścia zawodnika pozostającego bez kontraktu. Nadto, włączenie przez klub juniora do drużyny seniorów, by ten brał udział w rozgrywkach profesjonalnych, a zatem uczestniczył bezsprzecznie w wykonywaniu działalności gospodarczej. Tym samym, zdaniem Sądu, przynajmniej część wydatków związanych z działalnością drużyny juniorskiej może przejawiać bezpośredni związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

Z kolei, związek pośredni występuje - według Sądu - przede wszystkim w stosunku do wydatków ponoszonych na szkolenie juniorów. Ponoszenie przedmiotowych wydatków powinno przejawiać się w:

a) lepszym wyszkoleniu piłkarzy, a co za tym idzie większym zainteresowaniem zawodnikami ze strony innych klubów, zainteresowanych ich "nabyciem" w wykonaniu czynności opodatkowanych (transferu lub wypłacenia ekwiwalentu za szkolenie),

b) większym zainteresowaniem ze strony potencjalnych nabywców usług marketingowych i reklamowych - im lepsze wyniki osiąga Klub, tym bardziej zyskuje na popularności, a zatem tym większa jest jego atrakcyjność i wartość reklamowa,

c) zwiększeniem możliwości „skorzystania” z zawodników drużyny juniorskiej poprzez włączenie ich do rozgrywek drużyny seniorskiej - im lepsze wyszkolenie zawodników, tym większa jest szansa, że któryś z nich zasili skład drużyny seniorów,

d) zwiększeniem popularności Klubu wśród kibiców, co może przełożyć się na lepszą sprzedaż biletów na mecze.

Sąd zgodził się ze skarżącą, że skoro wydatki związane z pozyskaniem zawodnika wyszkolonego przez inny Klub (w ramach np. transferu) uważane są za ponoszone w ramach działalności gospodarczej, to nie ma powodów, by inaczej traktować wydatki ponoszone w celu wyszkolenia przyszłych zawodników drużyny seniorów we własnym zakresie.

Sąd podkreślił, że skoro w art. 86 ust. 1 u.p.t.u. nie wskazano wprost, że związek z czynnościami opodatkowanymi ma być bezpośredni, to - *lege non distinguente* - należy uznać, że związek ten może mieć również charakter pośredni. Za taką wykładnią przemawia także okoliczność, że w innych

przepisach u.p.t.u. ustawodawca, gdy tylko taka była jego intencja, *expressis verbis* akcentuje konieczność zaistnienia bezpośrednio (zob. np. art. 29a, art. 83 ust. 1 pkt 19 lub art. 120 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.). Pośredni związek z działalnością gospodarczą jest uznawany za wystarczający dla zaktualizowania się prawa do odliczenia w ugruntowanym orzecznictwie TSUE oraz polskich sądów administracyjnych. Przykładowo Sąd odwołał się do wyroku w sprawie Midland Bank z 8 czerwca 2000 r. (C-98/98) oraz wyroku z 27 września 2001 r. w sprawie Cibo Participations SA (C-16/00), a także wyroku NSA z 27 sierpnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1632/15.

Wyrokiem z dnia 12 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/GI 539/20 Sąd uchylił zaskarżoną decyzję w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do sierpnia 2017 r., zwracając uwagę na ewolucję w podatkowoprawnej kwalifikacji usług kompleksowego utrzymania dróg w kontekście zasady wyrażonej w art. 121 § 1 o.p.

Sprawa dotyczyła rozliczeń VAT Spółki zajmującej się utrzymaniem dróg. Spółka, wykonując kontrakt, do części wynikających z niego czynności stosowała stawkę 8%, a do części 23%. Tymczasem zdaniem organu podatkowego cała usługa była świadczeniem kompleksowym, które powinno być opodatkowane stawką 23%. Spółka nie zgodziła się z taką oceną, powołując się m.in. na zasadę zaufania wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. wskazała, że choć sama nie wystąpiła o interpretację indywidualną, to znany jej był powszechnie prezentowany jednolity wówczas podgląd Ministra Finansów na rozliczenie usługi w systemie „utrzymaj standard” jako opodatkowanej odrębnymi stawkami VAT. Podkreśliła powszechność tego stanowiska, w tym także wymaganego od jej partnera w warunkach przetargowych. Natomiast w ocenie organu, uzasadnione oczekiwania mogą powstać tylko u rozsądnego, przezornego oraz dobrze poinformowanego podmiotu, który nie był w stanie przewidzieć zmiany postępowania przyjętego przez organ.

Sąd nie miał wątpliwości, że współcześnie usługa kompleksowego utrzymania autostrady (czy utrzymania drogi) może być klasyfikowana jako świadczenie złożone. O takiej jej ocenie przesądził Naczelny Sąd

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Administracyjny w wyroku z 28 października 2016 r., sygn. akt I FSK 344/15. Wskazano w nim ponadto, że nie pozbawia charakteru świadczenia kompleksowego to, iż składają się na nie świadczenia, które pod względem statystycznym są klasyfikowane jako odrębne usługi. Przedstawione zapatrywanie na podatkowoprawną klasyfikację usługi kompleksowego utrzymania autostrady Naczelny Sąd Administracyjny konsekwentnie podtrzymuje zaś w innych swoich rozstrzygnięciach (por. w szczególności – wyrok z 18 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 725/17, czy wyrok z 17 kwietnia 2019 r., sygn. akt I FSK 494/17).

W tej sytuacji, zdaniem Sądu, zważywszy na bezsporny stan faktyczny sprawy, aktywność podejmowana przez Spółkę (usługa kompleksowego utrzymania autostrady w systemie „utrzymaj standard”) obejmowała szereg różnorodnych czynności służących jednemu celowi tj. przejezdności autostrady i eliminacji zagrożeń bezpieczeństwa ruchu. Składały się na nie usługi odśnieżania i usuwania oblodzenia, usługi usuwania chwastów i usługi w zakresie trawników, usługi sprzątnięcia ulic i usługi odbioru ścieków, usuwania odpadów, czyszczenie, sprzątnięcie i usługi ekologiczne, a także usługi kontroli dróg, usługi w zakresie konserwacji publicznych instalacji oświetleniowych i sygnalizatorów, roboty w zakresie naprawy dróg i roboty odwadniające oraz usługi w zakresie eksploatacji mostów. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 41 ust. 1 u.p.t.u., do ich wartości, jako podstawy opodatkowania świadczenia kompleksowego stosuje się podstawową stawkę podatku od towarów i usług.

Zasadnicza dla wydanego w sprawie wyroku okazała się natomiast inna okoliczność. Sąd zwrócił bowiem uwagę, że mimo, iż koncepcja świadczenia kompleksowego ma swoje fundamenty w dyrektywie 112 oraz w ustawie o podatku od towarów i usług, to jest ona dziełem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którym konsekwentnie przyjmuje się zasadę, że poszczególne aktywności realizowane w sferze podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) są opodatkowane osobno, a tylko wtedy gdy są spełnione orzecznicze przesłanki uznania określonej działalności za świadczenie kompleksowe, konsekwencje podatkowe są łączone z aktywnością podatnika, całościowo ocenianą z perspektywy jego kontrahenta.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Według Sądu, w tym stanie rzeczy niezwykle istotne znaczenie ma to, że podatnikowi trudno jest rozeznąć istotę świadczenia kompleksowego. To wymaga bowiem odwołania się nie tyle do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i dyrektywy 112, co sięgnięcia do judykatury Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. To zaś, dla kogoś kto nie jest specjalistą w dziedzinie prawa podatkowego jest zadaniem trudnym. Ponadto, od przedsiębiorcy – podatnika podatku od towarów i usług można i należy oczekiwać znajomości ustawy. Wymaganie od niego znajomości orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w specyficzny sposób skonstruowanych i napisanych specyficznym językiem – we właściwej sobie stylistyce (w dodatku, jeżeli dany wyrok został wydany przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, nie występuje nawet w polskiej wersji językowej), poszukiwania tych judykatów i ich odnoszenia do polskiej regulacji prawnej jest już jednak zbyt daleko idącym oczekiwaniem. Dlatego istotne znaczenie podczas oceny zachowania podatnika w przedmiotowej sprawie ma również zapatrywanie na problem świadczenia kompleksowego, powszechnie prezentowane przez organy podatkowe oraz przez Ministra Finansów. Przez te podmioty przemawia bowiem autorytet państwa – Rzeczypospolitej Polskiej.

Sąd podkreślił, że przez długi czas usługi kompleksowego, czy całościowego utrzymania autostrad nie były postrzegane jako świadczenia kompleksowe. W konsekwencji, każda z osobna aktywność podatnika podejmowana w tej sferze była oddzielnie opodatkowywana podatkiem od towarów i usług. Istotna zmiana stanowiska organów podatkowych w tym względzie nastąpiła zaś dopiero w 2014 r. Wtedy to właśnie, 26 lutego 2014 r. Minister Finansów w swojej interpretacji PT8/033/1/20/PSG/RD19443 zmienił z urzędu wydaną wcześniej interpretację indywidualną. Tym samym, po raz pierwszy stwierdził on, że wszystkie usługi realizowane w ramach danego przetargu są elementem jednej składowej usługi o jednolitym charakterze i należy uznać, że są one usługą kompleksową, opodatkowaną podstawową stawką podatku od towarów i usług. Stanowisko to powtórzyły ówczesne organy interpretacyjne – Dyrektorzy Izby Skarbowych w interpretacjach Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 marca 2014 r., Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 4 marca 2014 r., czy Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26

Wojewódzki Sąd Administracyjny

sierpnia 2014 r. Z kolei sądy administracyjne identycznie zapatrywanie na problem świadczenia kompleksowego utrzymania autostrad zaczęły prezentować jeszcze później (tak w wyroku NSA z 28 października 2016 r., sygn. akt I FSK 344/15).

Sąd zaznaczył, że chociaż indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego chroni wyłącznie osobę, która wystąpiła o wydanie tego dokumentu, to jednak zmiana interpretacji przez Ministra Finansów świadczy o ewolucji zapatrywania tego naczelnego organu administracji publicznej na problem świadczeń kompleksowego utrzymania dróg autostrad jako przedmiotu opodatkowania w podatku od towarów i usług – o jego władczej ingerencji w interpretację wydaną przez ówczesny organ interpretacyjny – Dyrektora Izby Skarbowej. Zdaniem Sądu ta ewolucja poglądu Ministra Finansów, a w ślad za nim organów interpretacyjnych, dokonana pod wpływem analizy orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a potem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (również tych judykatów, które nie występują w polskiej wersji językowej, bo pochodzą z czasów sprzed przystąpienia Polski do Unii Europejskiej) musi być brana pod uwagę podczas rozstrzygania przedmiotowej sprawy. Jest tak tym bardziej, że sygnalizowane przeobrażenie poglądów Ministra Finansów dopiero po pewnym czasie, pod koniec 2016 r. zaczęło zyskiwać uznanie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. uprzednio wskazywany wyrok, wydany w sprawie I FSK 344/15, por. także interpelacja poselska nr 18045 i odpowiedź na nią, udzielona 22 stycznia 2018 r. przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów).

Odnosząc się do kwestii przezorności i ostrożności, których od Spółki wymagał organ podatkowy, Sąd wskazał, że można ich oczekiwać, ale gdy okoliczności faktyczne powinny go do tego skłaniać. Wszak, nawet w codziennym życiu nikt nie jest „ostrożny na zapas”, przykładowo – nie upewnia się, czy nie przewróci się na schodach jeśli widzi, że są one suche. Już jednak zaistnienie okoliczności skłaniających do przezorności (posługując się tym samym przykładem z życia codziennego – widok mokrych, czy oblodzonych schodów) powinno być determinantą ostrożnego działania.

Nadto, Sąd odwołał się do argumentacji zawartej w wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. akt I FSK 494/17, w którym dokonano szczegółowej

analizy zasady zaufania, przeprowadzonej w kontekście ewoluującego spojrzenia organów państwa na kwestię klasyfikacji podatkowoprawnej kompleksowego utrzymania autostrad.

W ocenie Sądu, mając na względzie przedstawione okoliczności, w tym powyższy wyrok NSA, nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonym z niej wymogiem lojalności państwa do obywatela jest milczące akceptowanie deklaracji składanych przez podatnika, a następnie – po pewnym czasie – podważanie ich treści, spowodowane odkodowaniem prawdziwej treści normy prawnej, wyprowadzanej z ustawy o podatku od towarów i usług przez wzgląd na takie, a nie inne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Sąd zaakcentował, że od przedsiębiorcy – podatnika podatku od towarów i usług należy oczekiwać znajomości ustawy. Trudno jest mu natomiast odkodować sens orzeczeń TSUE, w oparciu o które należy interpretować przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Dzieje się tak, pomimo, że – jak podkreślił organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji ostatecznej – Spółka jest wytrawnym uczestnikiem przetargów organizowanych przez Partnera handlowego, korzystającym z profesjonalnej obsługi prawnej. Wszak także kompetentna administracja podatkowa państwa (Minister Finansów i organy interpretacyjne), przez długie lata nie dostrzegając rzeczywistych konsekwencji podatkowych świadczenia usług kompleksowego utrzymania dróg i autostrad, opierając się na analizie tego samego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którego znajomości oczekuje od podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Współcześnie zaś retrospektywnie, do granicy wyznaczonej upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE analizuje ona zachowania podatnika wyczerpujące zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług, którego prawdziwy sens sama odkryła i dała temu wyraz w późniejszym czasie niż w jej przekonaniu winien był to uczynić podmiot obowiązany z tytułu podatku, dokonujący samoobliczenia zobowiązania podatkowego powstałego z mocy samego prawa.

W przekonaniu Sądu, działania tego nie sposób pogodzić z konstytucyjną zasadą zaufania – lojalności państwa w stosunku do swojego obywatela. W imię wspomnianego pryncypium wynikającego z art. 2 Konstytucji RP, organ

Wojewódzki Sąd Administracyjny

podatkowy powinien honorować domniemanie prawne prawdziwości deklaracji podatkowej, wyrażone w art. 21 § 2 o.p. oraz w art. 99 ust. 12 u.p.t.u. Zgodnie z tymi przepisami przyjmuje się, że podatek wykazany w deklaracji jest daniną do zapłaty (por. art. 21 § 2 o.p.). W art. 99 ust. 12 u.p.t.u. regułę tę rozciągnięto zaś na kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u. W ten sposób ustawodawca chroni podatnika jako słabszą niż organ podatkowy stronę stosunku podatkowoprawnego. Prawo lub stosunek prawny objęty treścią deklaracji podatkowej, jako zjawisko domniemane stają się bowiem pewne w wyniku bierności administracji podatkowej.

Wyrok z dnia 12 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/GI 539/20 był przedmiotem artykułu w Rzeczpospolitej z dnia 7 grudnia 2020 r., str. A11.

Komplementarnie należy wskazać, że sprawy ze skarg tej samej Spółki dotyczące określenia wobec niej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług we wcześniejszych okresach rozliczeniowych były przedmiotem również trzech innych orzeczeń Sądu. **Wyrokami wydanymi w sprawach o sygn. akt I SA/GI 136/20, I SA/GI 167/20 i I SA/GI 168/20 skargi w/w Spółki zostały jednakże oddalone.** Analogicznie jak w sprawie o sygn. akt I SA/GI 539/20 składy orzekające nie miały wątpliwości co do charakteru świadczonej przez Spółkę usługi jako usługi kompleksowej. Odnosząc się natomiast do kwestii zasady zaufania wyrażonej w art. 121 § 1 o.p., w nawiązaniu do - przywołanego również w sprawie o sygn. akt I SA/GI 539/20 - wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r. sygn. akt I FSK 494/17, składy orzekające w tych sprawach odmiennie uznały, że nie doszło do naruszenia tejże zasady. Oceniono bowiem, że nie wystąpiły wszystkie przesłanki (tj. istnienia obiektywnej podstawy uzasadnionych oczekiwań, brak możliwości przewidzenia zmiany postępowania przez organ i brak istnienia interesu publicznego, który byłby sprzeczny z ochroną uzasadnionych oczekiwań) niezbędne do tego, aby zasadę taką w sprawach tych zastosować.

1.5. OPŁATA SKARBOWA

Zagadnieniem spornym pomiędzy stronami postępowania w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1252/20 była kwestia tego, czy Zarząd Transportu Metropolitalnego, będący jednostką budżetową jest objęty zwolnieniem z opłaty skarbowej, ukształtowanym w art. 7 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1000 ze zm - zwanej dalej u.o.s.) wtedy, gdy wykonuje wskazane przez siebie czynności będące przedmiotem powyższej daniny publicznej, działając w imieniu i na rachunek Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii.

W wyroku z dnia 9 grudnia 2020 r. Sąd wskazał m.in., że w oparciu o przepisy polskiego prawa podatkowego, brak jest prawnej możliwości zaistnienia powinności podatkowej w wyniku porozumienia zawartego przez podatnika z organem podatkowym. Podmioty te nie mają również sposobności nadawania obowiązku i zobowiązaniu podatkowemu treści będącej efektem ich uzgodnień. Dodatkowo, nie oddziałują na kształt powinności daninowej porozumienia, zawarte pomiędzy podmiotem obowiązany z tytułu podatku, a „osobą trzecią”, zainteresowaną wstąpieniem do stosunku podatkowoprawnego w miejsce jego strony biernej. Jedynym sposobem powstania obowiązku podatkowego jest urzeczywistnienie podatkowego stanu faktycznego. Odbywa się to w ten sposób, że osoba będąca podatnikiem w rozumieniu danej ustawy podatkowej podejmuje zachowanie będące przedmiotem opodatkowania zgodnie z przepisami tej samej ustawy podatkowej.

Sąd podkreślił, że zwolnienie podatkowe, jako element podatkowego stanu faktycznego, „działa automatycznie” - jeżeli podatnik (a z mocy art. 2 § 1 pkt 3 o.p., pod tym pojęciem należy rozumieć także podmiot obowiązany z tytułu opłaty skarbowej), urzeczywistniając podatkowy stan faktyczny, zrealizuje prawnie ukształtowany stan faktyczny zwolnienia podatkowego, z mocy samego prawa powinność podatkowa jest determinowana przez zwolnienie podatkowe jako element dyspozycji normy podatkowoprawnej.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że podmiotowymi zwolnieniami podatkowymi (od opłaty skarbowej) są objęte

Wojewódzki Sąd Administracyjny

jednostki budżetowe (art. 7 pkt 2 u.o.s.) oraz jednostki samorządu terytorialnego (art. 7 pkt 3 u.o.s.).

Sąd zwrócił uwagę, że zgodnie ze stanem faktycznym sprawy, strona skarżąca, dokonując czynności będących przedmiotem opłaty skarbowej określonych w art. 1 u.o.s. będzie działać w imieniu i na rachunek Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii. Wobec tego konieczne stało się ustalenie statusu prawnego tej Metropolii.

Powołując się na regulację art. 1 ust. 2 oraz art.2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (Dz. U. z 2017 r. poz. 730 – zwanej w ramach wcześniejszych rozważań w niniejszym opracowaniu oraz dalej: u.z.m.w.ś.) Sąd zauważył, że związek metropolitalny jest zrzeszeniem gmin województwa śląskiego i wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, a ponadto ma osobowość prawną. Nie może być zatem uznany za jednostkę budżetową (o której mowa w art. 11 ust. 1 u.f.p.), objętą stanem faktycznym zwolnienia z opłaty skarbowej, określonym w art. 7 pkt 2 u.o.s.

Ponadto, w myśl art. 12 ust. 1 pkt 2 u.f.p. samorządowe jednostki budżetowe są tworzone przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Tymczasem, Górnośląska - Zagłębiowska Metropolia powstała na mocy § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 czerwca 2017 r. w sprawie utworzenia w województwie śląskim związku metropolitalnego pod nazwą „Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia” (Dz.U. z 2017 r. poz. 1290).

Sąd nie znalazł również podstaw do objęcia powyższej Metropolii zwolnieniem art. 7 pkt 3 u.o.s. W tym zakresie wskazał, że zgodnie z art. 164 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, jednostkami samorządu terytorialnego są gminy oraz inne jednostki samorządu regionalnego albo lokalnego i regionalnego, określone w ustawie. Tymi innymi jednostkami samorządu lokalnego są natomiast powiaty, jednostkami samorządu regionalnego są województwa. Sąd odwołał się ponownie do dyspozycji art. 1 ust. 2 u.z.m.w.ś., podnosząc, że jako zrzeszenie gmin Metropolia nie ma statusu jednostki samorządu terytorialnego.

W dalszej kolejności Sąd badał jeszcze kwestię dopuszczalności rozciągnięcia na Górnośląsko – Zagłębiowską Metropolię zwolnień z opłaty

Wojewódzki Sąd Administracyjny

skarbowej, ukształtowanych w art. 7 pkt 2 i w art. 7 pkt 3 u.o.s., dokonanego na zasadzie rozumowania per analogiam.

Prowadząc to rozumowanie Sąd nie miał wątpliwości, że nie istnieje istotne podobieństwo pomiędzy jednostką budżetową a Górnośląsko - Zagłębiowską Metropolią. Jednostka budżetowa - inaczej niż związek metropolitalny - nie ma osobowości prawnej. Tymczasem związek metropolitalny wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Ponadto obydwa te rodzaje podmiotów są tworzone w diametralnie odmienny sposób.

Dlatego, w ocenie Sądu brak było podstaw ku temu, aby na zasadzie analogii zwolnienie podmiotowe z opłaty skarbowej właściwe jednostce budżetowej rozciągnąć na Górnośląsko - Zagłębiowską Metropolię.

Z kolei analizując kwestię zwolnienia podatkowego ukształtowanego w art. 7 pkt 3 u.o.s. Sąd podał, że porównanie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego oraz Metropolii prowadzi do wniosku, że zakres działania i zadania tego ostatniego podmiotu jest odmienny od zadań poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

Nadto, z ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim, a także z powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie utworzenia Górnośląsko - Zagłębiowskiej Metropolii, nie wynika, aby z mocy samego prawa miało miejsce przeniesienie określonych zadań gmin tworzących Metropolię na ten podmiot. Gdyby zaś tak się stało istniałaby podstawa do obejmowania zakresem zwolnienia podatkowego, ukształtowanego w art. 7 pkt 3 u.o.s., na zasadzie rozumowania przez analogię również Metropolii, w takim zakresie, w jakim realizowałby powierzone jej zadania poszczególnych gmin. Sąd wyjaśnił przy tym, że z prezentacji stanu faktycznego nie wynika, aby zawarto porozumienie, czy porozumienia, skutkujące przeniesieniem pewnych zadań z gmin do Górnośląsko - Zagłębiowskiej Metropolii (w oparciu o art.12 ust.2 u.z.m.w.ś.).

Dlatego, w ocenie Sadu, także w tym zakresie, poprzez wnioskowanie na zasadzie analogii nie można było uznać, że Metropolia urzeczywistnia stan faktyczny zwolnienia od opłaty skarbowej.

1.6. POSTĘPOWANIE PODATKOWE

Wyrokiem z dnia 12 lutego 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1143/19 Sąd uchylił zaskarżoną decyzją wskazując na naruszenie przez organ art. 233 § 2 o.p. w sposób mający istotny wpływ na treść tej decyzji.

Sąd zauważył, że decyzję, o której mowa w powyższym przepisie, organ odwoławczy może wydać wówczas, gdy aktualizują się określone tym przepisem przesłanki, tj. gdy organ pierwszej instancji albo w ogóle nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego, albo przeprowadzone postępowanie nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy i jednocześnie nie ma podstaw do zastosowania przez ten organ art. 229 o.p., tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy uzupełniającego postępowania dowodowego.

W tym kontekście, zdaniem Sądu, najistotniejszym jest, że o tym, czy postępowanie prowadzone przez organ pierwszej instancji jest kompletne, decyduje norma prawa materialnego wyznaczająca zakres koniecznych do przeprowadzenia dowodów. Ta zaś ocena należy do organu odwoławczego. Z istoty rzeczy decyzja tego typu ma charakter procesowy, gdyż ogranicza się do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji organu pierwszej instancji, choć oczywiście z uwzględnieniem wskazań, co do dalszego postępowania.

W analizowanym przypadku organ odwoławczy stwierdził naruszenie przez organ pierwszej instancji art. 240 § 1 pkt 5 oraz art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p., a ponadto art. 210 § 1 pkt 6 o.p. Wytknął organowi niższej instancji nieprawidłową ocenę przesłanki wznowienia postępowania, błędną interpretację podstaw do odmowy uchylenia decyzji ostatecznej w związku z upływem terminów przedawnienia, a poza tym tylko stwierdził wadliwe uzasadnienie kontrolowanej decyzji. Sąd zauważył jednak, że ani jednym zdaniem organ nie wspomniał o potrzebie uzupełnienia postępowania dowodowego.

Nadto odnosząc się do zarzutów skargi Sąd za nietrafny uznał zarzut naruszenia art. 234 o.p., wskazując, że decyzja kasacyjna organu odwoławczego nie nakłada się na stronę żadnych obowiązków, ani nie ogranicza jej uprawnień. Dopiero decyzja, jaka zostanie wydana w ponownym postępowaniu przez organ podatkowy pierwszej instancji po uzupełnieniu i poszerzeniu materiału dowodowego będzie mogła zawierać ustalenia w odniesieniu do sytuacji

materialnoprawnej podatnika, czy innej osoby, której dotyczy. Zdaniem Sądu niezasadny okazał się także zarzut naruszenia art. 233 § 1 pkt 2 o.p. Zawarte w art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. sformułowanie, że organ odwoławczy może uchylić decyzję organu pierwszej instancji w części, dotyczy tylko sytuacji, kiedy pozostała część rozstrzygnięcia da się normatywnie wyodrębnić i może ona samodzielnie funkcjonować w obrocie prawnym. W tym przypadku tak nie jest, gdyż przedmiotowa decyzja organu pierwszej instancji została wydana w jednej sprawie podatkowej. Jest zatem niepodzielna. Taki jej status wyznacza podmiot, do którego decyzja została skierowana, ten sam stan faktyczny i ten sam stan prawny. W analizowanej sytuacji prawnej, nie ma możliwości wydania przez organ dwóch decyzji: jednej odnoszącej się do istnienia przesłanki wznowienia postępowania określonej w art. 240 § 1 o.p. oraz drugiej decyzji, rozstrzygającej los decyzji pierwotnej, po myśli art. 245 § 1 pkt 1-3 o.p. W tym przypadku może zapaść tylko jedna decyzja organu, oparta łącznie o wszystkie te przesłanki.

Przedmiotem kontroli Sądu w sprawie o sygn. akt I SA/GI 46/20 było postanowienie nadające, na podstawie art. 239b § 1 pkt 4 o.p., rygor natychmiastowej wykonalności decyzji w zakresie podatku od towarów i usług.

Oddalając skargę wyrokiem z dnia 13 maja 2020 r. Sąd przywołał treść art. 239b § 1 i § 2 o.p., wskazując, że kryteria określone w tych przepisach powinny być odczytywane we wzajemnym powiązaniu. Oznacza to, że zakres, sposób i sens „uprawdopodobnienia” powinny być odczytywane przez pryzmat przesłanek wymienionych w pkt 1 - 4 § 1, z tym zastrzeżeniem, że o ile przesłanki wymienione w pkt 1-3 związane są z sytuacją majątkową podatnika, przez co wykazanie ich wymaga ustaleń faktycznych, to przesłanka wymieniona w pkt 4 dotyczy jedynie obiektywnego okresu pozostającego do upływu terminu przedawnienia.

Sąd dodał, że uprawdopodobnienie, o którym mowa w art. 239b § 2 o.p., jest środkiem zastępczym dowodu nie dającym pewności, lecz tylko prawdopodobieństwo twierdzenia o jakimś fakcie. Znajduje ono zastosowanie wówczas, gdy dokładne przeprowadzenie postępowania dowodowego, a więc dającego pewność co do istnienia faktów prawotwórczych nie jest praktycznie

możliwe lub celowe. Uprawdopodobnienie, o którym mowa w art. 239b § 2 o.p. oznacza, że obowiązkiem organu podatkowego nie jest dowodowe wykazanie, że podatnik nie zapłaci podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji, ale wskazanie na okoliczności oraz fakty już istniejące, dające podstawy aby obiektywnie i racjonalnie wnioskować, że podatek nie zostanie zapłacony. Uprawdopodobnienie nie daje w takim przypadku pewności, lecz jedynie prawdopodobieństwo zaistnienia takiego stanu. Z tych względów przesłanka uprawdopodobnienia niewykonania zobowiązania nie może być utożsamiana z udowodnieniem tej okoliczności, a jedynie sprowadza się do wykazania stosowną argumentacją istnienia uzasadnionej obawy (przyjęcia), że zobowiązanie to wygaśnie wskutek upływu terminu przedawnienia.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd stwierdził, że zaistniała przesłanka z art. 239b § 1 pkt 4 o.p., gdyż termin przedawnienia zobowiązań był krótszy niż 3 miesiące.

W odniesieniu do kwestii uprawdopodobnienia przez organy, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, Sąd przypomniał, że dotyczy ono podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe w 2008 r. Skarżąca nie uregulowała tych zobowiązań (powstających z mocy prawa, a orzeczonych decyzją z 23 maja 2019 r.). Skorzystała z przysługującego jej prawa do odwołania, kwestionując rozstrzygnięcie organu. Oznacza to, że nie zgadza się z decyzją wymiarową, a zatem jest prawdopodobne, że z uwagi na wniesione odwołanie zobowiązań wynikających z decyzji nie wykonana do upływu terminu przedawnienia.

Zdaniem Sądu, organ podatkowy powołując się na to, że w myśl art. 239b § 1 pkt 4 o.p. decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności ponieważ okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, wskazał na okoliczności stwarzające ryzyko niewykonania zobowiązania podatkowego, które wiążą się z krótszym niż 3 miesięcznym okresem jego przedawnienia. Taką okolicznością jest właśnie czas niezbędny do uzyskania przez decyzję nieostateczną waloru ostateczności, czyli rozpatrzenia odwołania (zob. wyrok NSA z 13.11.2019 r., sygn. II FSK 33/18).

W wyroku z dnia 14 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1356/19 Sąd odniósł się do zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego w stanie prawnym obowiązującym do 15 października 2013 r., w kontekście zakresu rozpoznania sprawy po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (art.134 p.p.s.a) oraz związania składu orzekającego w sprawie wcześniejszym wyrokiem Sądu (art. 153 p.p.s.a.).

Sąd zwrócił uwagę, że granice rozpoznawanej sprawy nie zostały zakreślone z uwzględnieniem art. 190 p.p.s.a. Wskazał, że zarówno w literaturze jak i orzecznictwie wyrażono pogląd, że z przepisu art. 190 zdanie 1 p.p.s.a. wynika związanie wykładnią prawa tylko przy ponownym rozpoznawaniu danej sprawy, ale już nie przy podejmowaniu każdego rozstrzygnięcia w sprawie tożsamej (por. wyrok NSA z 16 października 2007 r., II OSK 1388/06 oraz J. P. Tarno, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz, wydanie V, LexisNexis 2011, komentarz do art. 190 p.p.s.a.). Natomiast „Sąd, któremu sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania, nie ma całkowitej swobody przy wydawaniu nowego orzeczenia. Przede wszystkim „granice sprawy”, o których mowa w art. 134 § 1, podlegają zawężeniu do granic, w jakich Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznał sprawę (art. 183 p.p.s.a.) i w jakich wydał orzeczenie na podstawie art. 185 § 1. Tak więc rozpoznając sprawę powtórnie, sąd pierwszej instancji musi interpretować i stosować art. 134 § 1 p.p.s.a. przy uwzględnieniu postanowień zawartych w art. 168 § 3, art. 183 § 1 i art. 190 p.p.s.a.” (por. wyrok NSA z 20 września 2006 r., II OSK 1117/05 oraz J. P. Tarno, ibidem).

W tym ramach, zdaniem Sądu trafnie przyjęto w sprawie o sygn. akt I SA/GI 900/18, że wynikające z art. 190 p.p.s.a. związanie wykładnią prawa dokonaną przez NSA przejawia się również w tym, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy przez sąd pierwszej instancji „granice sprawy” ulegają zawężeniu do granic, w jakich NSA rozpoznał skargę kasacyjną i wydał orzeczenie na podstawie art. 185 p.p.s.a. Jeżeli więc przedmiotem rozpoznania przez NSA nie była kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego (zarzut taki nie został sformułowany w skardze kasacyjnej), to zagadnienie to nie może stanowić problematyki podejmowanej przez sąd pierwszej instancji orzekający ponownie w wyniku uchylecia wcześniejszego jego orzeczenia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W konsekwencji odnosząc się do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że w stanie prawnym znajdującym w niej zastosowanie (tj. do 15 października 2013 r.) art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowił, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Sąd wskazał na wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 (OTK-A 2012/7/81), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

Przyjmując, że wyrok ten jest orzeczeniem TK interpretacyjnym negatywnym o złożonych skutkach, Sąd podkreślił, że Trybunał jednoznacznie wyjaśnił, że naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. Natomiast nie wskazał w tym zakresie żadnych jednoznacznych działań, wyznaczając jedynie cel - zagwarantowanie podatnikowi wiedzy o tym, że nie nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego w czasie, w którym mógłby podatnik tego oczekiwać,

to nie ulega wątpliwości, że realizacja tego celu może nastąpić jedynie poprzez poinformowanie podatnika nie tylko o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, ale też o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed jego upływem.

Sąd podzielił i przyjął za własne stanowisko Trybunału Konstytucyjnego co do konieczności zawiadomienia podatnika o wpływie (skutku) wszczęcia postępowania karnoskarbowego na bieg terminu przedawnienia dokonane przed upływem tego terminu. Zauważył, że znajduje ono również akceptację w najnowszym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok NSA z dnia 3 marca 2020 r., II FSK 777/18).

Zdaniem Sądu powyższe stanowisko koresponduje także z gwarancyjną funkcją instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, która z uwagi na ingerencyjny charakter tego prawa publicznego ma podstawowe znaczenie. Przedawnienie realizuje zakotwiczoną w art. 2 Konstytucji RP zasadę pewności prawa, stanowiącą atrybut państwa prawa. Sąd podkreślił, że przyjętą przez ustawodawcę zasadą jest ustanie bytu prawnego zobowiązań podatkowych z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 o.p.), a wyjątkiem od tej reguły są natomiast wszelkie zdarzenie prawne, które wydłużają bieg terminu przedawnienia – zawieszając go bądź też przerywając.

Tymczasem w realiach rozpoznawanej sprawy ani podatnik ani jego pełnomocnik nie zostali poinformowani o wpływie wszczętego postępowania karnoskarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że nie nastąpił skutek materialnoprawny zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004r. uległo przedawnieniu. Tym samym na bieg terminu przedawnienia nie miało wpływu wniesienie skargi do WSA w Gliwicach w dniu 29 września 2015 r., albowiem nastąpiło to już po upływie terminu przedawnienia.

Istota sporu w sprawie o sygn. akt I SA/GI 81/20 sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie o zakres ochrony wynikającej z zasady nieszkodzenia, wyrażonej w art. 14k o.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Uchylając wyrokiem z dnia 23 lipca 2020 r. zaskarżoną w sprawie decyzję, Sąd przywołał stan faktyczny sprawy, zgodnie z którym Minister Finansów, jako organ interpretacyjny, wydał podatnikowi interpretację indywidualną z 12 sierpnia 2015 r., w której stwierdził, że skarżący, w związku z umową odpłatnego zbycia udziałów w spółkach, gdy zapłata nastąpi w 120 równych miesięcznych ratach płatnych z dołu do dnia 10 każdego miesiąca, począwszy od 10 marca 2015 r. - powinien zadeklarować i zapłacić podatek od całej ceny sprzedaży udziałów ustalonej w umowach zbycia.

Stosując się do wykładni prawa podatkowego przedstawionej przez organ w w/w interpretacji podatnik 25 kwietnia 2016 r. złożył deklarację PIT-38, wykazując pełną kwotę przychodu (tj. także tego należnego w przyszłych okresach), dochód oraz zapłacił zadeklarowany podatek.

Wskutek skargi na powyższą interpretację WSA w Gliwicach wyrokiem z dnia 5 kwietnia 2016 r. sygn. I SA/GI 1384/15 interpretację organu uchylił wskazując, że do przychodów z kapitałów pieniężnych zalicza się tylko takie, które w danym momencie podatnikowi należą się, czyli są wymagalne. Zatem obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności poszczególnych rat. Zapatrywanie to, w następstwie skargi kasacyjnej organu, podzielił NSA w wyroku z dnia 14 sierpnia 2018 r. sygn. II FSK 2167/16.

W ślad za w/w prawomocnym wyrokiem, uwzględniając wyrażony w nim pogląd prawny, organ wydał interpretację indywidualną z dnia 12 lutego 2019 r.

Następnie, 26 marca 2019 r., skarżący złożył korektę deklaracji PIT – 38 wykazując zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż w deklaracji pierwotnej, oraz nadpłatę. Nie kwestionując prawidłowości skorygowanej deklaracji organ 18 kwietnia 2019 r. dokonał zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji. Zaskarżoną decyzją odmówił jednak oprocentowania tej nadpłaty.

W ocenie Sądu przedstawiona wyżej sekwencja zdarzeń, po pierwsze, pokazuje, że organ interpretacyjny przyjął za wnioskodawcą, jako wyczerpujący, przedstawiony przez niego stan faktyczny. Po drugie, dokonując zwrotu nadpłaty organ uznał, choć w sposób dorozumiany, że zachodzi tożsamość stanu faktycznego wskazanego we wniosku o interpretację, ze stanem faktycznym zaistniałym w sprawie. Po trzecie, zachowanie podatnika, tj. zadeklarowanie i zapłata podatku w zawyżonej kwocie, było skutkiem błędnej wykładni prawa

Wojewódzki Sąd Administracyjny

przez organ interpretacyjny, co podatnik skorygował w kolejnej deklaracji, odzyskując ostatecznie nadpłacony podatek.

Następnie Sąd rozstrzygając problem oprocentowania nadpłaty w przypadku zastosowania się w niniejszej sprawie przez podatnika do interpretacji indywidualnej, która następnie została uchylona prawomocnym wyrokiem sądu, wyraził zdanie, że przewidziana w Ordynacji podatkowej zasada nieszkodzenia wyrażona w art. 14k § 1 o.p. egzemplifikuje się w prawie podatnika do uchylenia się od wszelkich negatywnych skutków związanych z zastosowaniem się do wydanej interpretacji.

Sąd stanął na stanowisku, że w sytuacji, gdy interpretacja podatkowa uznaje, że opisany we wniosku stan faktyczny daje podstawy do uznania go za podlegający opodatkowaniu, postępowanie podatnika jest jednoznacznie przesądzone. Zbywca udziałów powinien deklarować do opodatkowania dochód z tego tytułu na zasadach wskazanych w interpretacji. W przeciwnym wypadku naraża się na dodatkowe koszty, w tym – obok decyzyjnego wymierzenia zobowiązania do zapłaty – odsetek za zwłokę, sankcji karnej skarbowej, a nadto koszty, jakie musiałby ponieść w postępowaniu (koszty ewentualnego pełnomocnika, dojazdów, kopiowania dokumentów itp.).

Sąd przywołał treść regulacji art. 14k § 1 o.p. oraz art. 14m § 1 i § 3 o.p, podnosząc przy tym, że z uwagi na okoliczności stanu faktycznego sprawy art. 14m o.p. nie będzie miał do niej zastosowania, a dalsze rozważania czynić można jedynie odnośnie do zakresu stosowalności art. 14k o.p.

Sąd zwrócił uwagę m.in., że w odniesieniu do indywidualnych interpretacji w doktrynie i orzecznictwie nie jest sporne, iż nie są one rozstrzygnięciami władczymi ani aktami stosowania prawa, a pozostają jedynie poglądem organu podatkowego w kwestii sposobu stosowania prawa. Nie jest jednak tak, że interpretacja indywidualna nie wywołuje żadnych skutków, a jej rola ma walor wyłącznie informacyjny. Interpretacja jest aktem, w którym organ podatkowy (będący emanacją Państwa) poprzez dokonanie oceny stanowiska wnioskodawcy zawartego we wniosku o wydanie interpretacji przyznaje lub odmawia przyznania określonych uprawnień. Interpretacja i stanowisko organu w randze Ministra Finansów w niej wyrażone, stanowi w istocie przyczynę sprawczą podjęcia przez podatnika określonych działań wpływających na

określenie zobowiązania podatkowego (wymiar należności podatkowej). Zastosowanie się do interpretacji nie jest obowiązkowe, jednak niezastosowanie się do niej niesie wymierne ryzyko. Właśnie z tych przyczyn interpretacja daje gwarancję, że zastosowanie się do stanowiska organu podatkowego nie może podatnikowi szkodzić, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska (zob. wyrok WSA w Warszawie z 15 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 894/16). Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują ochronę prawną przysługującą wnioskodawcy w przypadku zastosowania się do indywidualnej interpretacji, w szczególności poprzez art. 14k § 1 o.p. Zdaniem Sądu użyty w tym przepisie zwrot „nie może szkodzić” należy rozumieć w ten sposób, że w stosunku do podmiotu, który zastosował się do indywidualnej interpretacji przed jej zmianą, w określonych w dalszych przepisach, sytuacjach następuje wyłączenie odpowiedzialności karnej, naliczania odsetek (art. 14k § 3 o.p.), a nawet zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (zob. wyrok NSA z 20 stycznia 2015 r. sygn. akt I FSK 2050/13). Prawo w postaci ochrony wynikającej z art. 14k (także art. 14m i art. 14l) o.p. powstaje w momencie zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji przed jej zmianą bądź uchYLENIEM (zob. wyrok NSA z 27 maja 2015r., sygn. akt II FSK 884/13). Taka właśnie sytuacja miała miejsce w analizowanej sprawie.

Sąd podzielił pogląd, że ze względu na specyfikę prawa podatkowego, którą jest szczególnie mocno zarysowana władczość państwa w stosunku do podatnika, szczególnego znaczenia nabiera konieczność zagwarantowania bezpieczeństwa prawnego na jak najwyższym poziomie, a istotnym aspektem interpretacji indywidualnych jest ochrona uzasadnionych oczekiwań podatnika, przede wszystkim jego interesów. Jest ona niezbędna ze względu na zasadę pewności prawa oraz bezpieczeństwa prawnego. To po to podatnik ubiega się i wydanie interpretacji – ma ona zabezpieczać jego interes indywidualny. Z tej też przyczyny owa ochrona jest elementem zasady państwa prawa (art. 2 Konstytucji), a także zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.).

Sąd wyjaśnił, że ochrona prawna podatnika stosującego się do otrzymanej interpretacji jest w pełni uzasadniona nie tylko na gruncie zasad prawa podatkowego, lecz całego porządku prawnego funkcjonującego w Polsce. Skoro bowiem indywidualna interpretacja prawa stanowiła przyczynę sprawczą podjęcia

Wojewódzki Sąd Administracyjny

przez podatnika określonych działań (faktycznych lub prawnych) wpływających na wysokość należności podatkowej, to ochrona podatnika wynikająca z tych działań powinna być pełna, a nie wybiórcza czy cząstkowa.

Sąd odwołał się również do poglądu wyrażonego w wyroku NSA z 13 grudnia 2017 r. sygn. I FSK 128/16, zgodnie z którym brak wskazania w art. 78 § 3 pkt 1 o.p., że oprocentowanie nadpłaty przysługuje od dnia jej powstania, również w przypadku uchylecia przez sąd administracyjny interpretacji indywidualnej do której wnioskodawca się zastosował uiszczając zgodnie z zawartą w niej oceną prawną w istocie nienależny podatek, stanowi niezgodną z porządkiem konstytucyjnym lukę w przepisach. W celu urzeczywistnienia zasady nieszkodzenia wyrażonej w art. 14k § 1 o.p., lukę tę należy uznać za możliwą do usunięcia w drodze wykładni prawa. Przyjąć należy, że norma nakazująca oprocentowanie nadpłaty już od dnia jej powstania, a zrodzonej na skutek zastosowania się do naruszającej prawo podatkowe interpretacji indywidualnej (uchylonej w ramach kontroli sądowej z tego powodu), powinna być wywodzona z odpowiedniego stosowania art. 78 § 3 pkt 1 o.p. Tylko wówczas zachowany zostanie konstytucyjny porządek wartości. Ujęty w art. 14k § 1 o.p. zwrot „nie szkodzić”, należy rozumieć przez pryzmat wyrównania skarżącemu strat związanych z pozbawieniem możliwości dysponowania własnymi środkami pieniężnymi, przez zastosowanie instytucji oprocentowania nadpłat jako właściwej dla tego rodzaju sytuacji.

Sąd zauważył, że w sytuacji, gdyby podatnik nie zastosował się do wydanej mu interpretacji i nie zapłacił podatku, a wskutek ingerencji organów podatkowych zostałaby mu doręczona decyzja wymiarowa nakazująca zapłatę podatku zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w interpretacji – wówczas podatnik byłby beneficjentem oprocentowania. Natomiast w przypadku, gdy ten sam podatnik stosuje się do stanowiska organu interpretacyjnego – Ministra Finansów – pozostając w zaufaniu do profesjonalizmu władzy publicznej, lokowany jest w gorszym położeniu – ponosi wymierną szkodę.

Zdaniem Sądu celem oprocentowania nadpłaty jest zapewnienie rekompensaty podatnikowi, który wskutek wadliwych działań organów podatkowych został pozbawiony możliwości korzystania ze swoich środków pieniężnych. Podatnikowi powinno być należne oprocentowanie nadpłaty liczone

Wojewódzki Sąd Administracyjny

od dnia jej powstania, a więc od momentu pozbawienia go możliwości dysponowania własnymi środkami pieniężnymi. Natomiast uzasadnieniem dla różnicowania sytuacji podatników nie może być argumentacja organu wskazująca na odmienności w charakterze prawnym aktów (interpretacja/decyzja – zważywszy przy tym na art. 10 ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej - Dz. U. nr 173 poz. 1808, ze zm.).

W świetle tych rozważań Sąd stanął na stanowisku, że zwrot „nie szkodzić”, o którym mowa w art. 14k o.p., w realiach rozpoznanej sprawy należy rozumieć jako wyrównanie skarżącemu strat związanych z pozbawieniem możliwości dysponowania własnymi środkami pieniężnymi. Środkiem do tego jest zastosowanie instytucji oprocentowania nadpłat jako właściwej dla tego rodzaju sytuacji. Nie stoją temu na przeszkodzie powoływane przez organ zapisy uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, wprowadzające do porządku prawnego art. 14k o.p. (druk nr 731, Sejm V kadencji). Z uzasadnienia tego wynika, że ustawodawca dostrzega, iż przez interpretację organ oddziałuje na zachowania podatnika (s. 38), stąd nie ograniczył zasady nieszkodzenia wyłącznie do możliwości uniknięcia sankcji karnoskarbowych oraz obowiązku zapłaty odsetek i podatku. Właśnie dla ochrony przed negatywnymi skutkami ewentualnej zmiany interpretacji (art. 14k § 1 o.p.) przewidział możliwość wyrównania szkód w przypadku zastosowania się do niej. Dopiero gdy szkody nie zostaną wyrównane z zastosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej, będą zaspokajane w trybie odszkodowawczym na podstawie przepisów prawa cywilnego.

W okolicznościach tej sprawy Sąd uznał, że na obecnym jej etapie wyrównanie szkody utożsamianej przez skarżącego z pozbawieniem go dysponowania przez określony czas własnymi pieniędzmi, jest i powinno być możliwe z zastosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej.

Zasadniczy spór w sprawie o sygn. akt I SA/GI 312/20 sprowadzał się do oceny, czy skarżący jako były członek zarządu Spółki, na którego przeniesiono odpowiedzialność za zaległości podatkowe Spółki, jest legitymowany do złożenia wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wymiarowej wydanej wobec Spółki.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Oddalając skargę wyrokiem z dnia 20 lipca 2020 r. Sąd zgodził się z organem, że skarżący nie posiada statusu strony w rozumieniu art. 133 § 1 o.p. Posiadał bowiem jedynie interes faktyczny w sprawie.

Sąd wyjaśnił, że stworzona na potrzeby postępowania administracyjnego konstrukcja prawna strony niewątpliwie wymaga wykazania przez podmiot istnienia po jego stronie, tzw. interesu prawnego lub obowiązku. O tym czy i kto posiada interes prawny można orzec wyłącznie na podstawie właściwych norm materialnoprawnych, które pozwalają na ustalenie podmiotu, którego uprawnienie bądź obowiązek podlega konkretyzacji w postępowaniu administracyjnym. Posiadającą interes prawny będzie zatem każda osoba, której uprawnień lub obowiązków dotyczyć będzie bezpośrednio decyzja kończąca dane postępowanie. Jeżeli jednak decyzja taka jedynie pośrednio związana będzie z prawami i obowiązkami danego podmiotu, to co najwyżej posiadać on będzie interes faktyczny, a nie prawny. Posiadanie zaś interesu faktycznego, a nie prawnego, nie uprawnia do domagania się przyznania statusu strony w rozumieniu art. 133 o.p.

Sąd zwrócił uwagę, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się wyłącznie z urzędu lub na wniosek strony (art. 248 § 1 o.p.). Ordynacja podatkowa nie przewiduje w tym względzie możliwości wszczęcia takiego postępowania na wniosek innego podmiotu – w tym przypadku skarżącego - ale postępowania z urzędu.

Sąd powołał się na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego m.in. z dnia 13 marca 2013 r. sygn. akt I GSK 232/13 oraz z 28 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 392/08, w których stwierdzono, że z faktu, iż w art. 133 § 1 o.p. wymieniono jako potencjalne strony w postępowaniu podatkowym podatników, płatników, inkasentów lub ich następców prawnych a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110-117 o.p., nie można wyprowadzić wniosku, że w każdym z postępowań podatkowych prowadzonych wobec jednej kategorii podmiotów wymienionych w tym przepisie mogą brać udział osoby czy jednostki zaliczane do innej kategorii podmiotów. Każda z tych osób czy jednostek nabywa status strony w postępowaniu, w którym wobec niej konkretyzują się prawa lub obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego.

Uchylając wyrokiem z dnia 27 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1649/19 zaskarżoną w sprawie interpretację podatkową Sąd wskazał na naruszenie art. 14c § 2 o.p. w sposób, który może mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Powołując się na regulację art. 14c o.p. Sąd wskazał, że zasadniczym elementem interpretacji indywidualnej jest wyrażenie oceny co do stanowiska wnioskodawcy zaprezentowanego we wniosku. Wykonanie tego obowiązku zamyka się w zasadzie stwierdzeniem: „stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe”, albo „stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe”. Jeśli ocena stanowiska wnioskodawcy jest pozytywna, to interpretacja może ograniczyć się do stwierdzenia, że stanowisko wnioskodawcy ocenia się jako prawidłowe. Istotne natomiast znaczenie ma uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej, w razie negatywnej oceny stanowiska strony. W takim bowiem przypadku konieczne jest zawarcie w interpretacji wskazania stanowiska, które organ uznał za prawidłowe oraz uzasadnienia prawnego tego stanowiska.

Sąd podkreślił, że stanowisko organu powinno być jasne i konkretne, aby nie pozostawiać jakichkolwiek wątpliwości, co do tego, z jakich powodów, i w jakim zakresie, stanowisko wnioskodawczyni zostało uznane za nieprawidłowe. Urzędowa, choć niewiążąca, wykładnia prawa dokonana przez organ, musi być na tyle jednoznaczna, aby podatnik miał możliwość wyboru i mógł oraz wiedział, do czego ma się zastosować. Tylko indywidualna interpretacja jednoznaczna i precyzyjna wypełnia funkcję informacyjną i gwarancyjną, nadane tej instytucji przez ustawodawcę w art. 14c § 1 i 2 oraz art. 14k-14n o.p.

Zdaniem Sądu w analizowanej sytuacji te standardy nie zostały spełnione, gdyż omawiana wypowiedź organu nie jest jednoznaczna i prowadzi do wątpliwości, z jakich powodów oraz w jakim zakresie, stanowisko wnioskodawczyni zostało uznane za nieprawidłowe.

W ocenie Sądu kontrolowana interpretacja narusza art. 14c § 2 o.p. także w innym obszarze wypowiedzi organu, tj. z powodu braku jakiegokolwiek argumentacji prawnej, uzasadniającej jego stanowisko, które kwestionuje prawo do zaliczenia przez skarżącą do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez spadkodawcę na objęcie udziałów w spółce jawnej.

Sąd zaznaczył, że brak uzasadnienia prawnego w rozumieniu art. 14c § 2 o.p., może polegać na przytoczeniu w interpretacji jedynie ogólnych tez

dotyczących wykładni analizowanego przepisu, ale przede wszystkim na całkowitym braku argumentacji prawnej. Uzasadnienie to nie może być lakoniczne i niewyczerpujące, w sytuacji, gdy zdaniem organu stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Uzasadnienie prawne stanowiska organu powinno natomiast być na tyle pełne, aby wynikało z niego, że organ ocenił wszystkie istotne dla sprawy elementy stanu faktycznego oraz argumenty wnioskodawcy (wyrok NSA z 9 maja 2017 r., I FSK 1667/15).

Sąd, odwołując się do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, zauważył, że problematyka możliwości odliczenia przez podatnika-spadkobiercę wydatków poniesionych przez spadkodawcę, w celu obniżenia przychodu nie jest tak oczywista, jak zdaje się to prezentować organ. W tym stanie rzeczy, autorytatywne stwierdzenie organu, że wydatki poniesione przez spadkodawcę na objęcie udziałów w spółce jawnej, nie będą kosztem podatkowym, gdyż faktycznie nie poniosła ich wnioskodawczynie, nie może zostać zaaprobowane przez Sąd. Zatem, i z tego względu, zaskarżona interpretacja narusza art. 14c § 2 o.p.

W sprawie sygn. akt I SA/GI 1312/19 Sąd rozważał kwestię zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowej. Sąd zajął się problemem czy odsetki powinny być naliczane za cały czas formalnego istnienia zaległości, jak również to, czy biorąc pod uwagę zasadę proporcjonalności oraz zasadę państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej - należy zaniechać naliczania odsetek za ten okres, w którym Skarb Państwa nie ponosił uszczerbku finansowego, jako że zaległość miała pokrycie w kwocie, którą w tym samym czasie Skarb Państwa dysponował z racji zaniżenia zwrotu spółce podatku za inny okres rozliczeniowy.

Wyrokiem z dnia 27 lutego 2020 r. Sąd uchylił zaskarżone postanowienie. Sąd wskazał, że podatnik nie może ponosić ujemnych konsekwencji podatkowych w sytuacji, gdy w rozliczeniu za jeden miesiąc dokona zawyżenia nadwyżki podatku od towarów i usług, a w rozliczeniu za inny miesiąc dokona (w identycznej wysokości) zawyżenia zobowiązania podatkowego. Obciążenie podatnika takimi konsekwencjami stanowiłoby bowiem naruszenie wspólnotowej

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zasady proporcjonalności. Sąd odwołał się także do stanowiska zajętego w NSA wyroku z 6 marca 2012 r. sygn. akt I FSK 668/11.

Aprobując powyższy pogląd Sąd wskazał również na treść art. 273 Dyrektywy 112, zauważając, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie powoływał się na wymogi wynikające z zasady proporcjonalności, oceniając dopuszczalność stosowania przepisów krajowych przyjętych w wykonaniu uprawnień wynikających z prawa wspólnotowego (zob.m.in. wyrok z 10 maja 1995 r., w sprawie C - 384/93 Alpine Investments, ECR 1995, s. 1-1141; czy wyrok z 29 lutego 1996 r., w sprawie C - 193/94 Scanavi, ECR 1998, s. 1-2133).

Sąd podniósł, że przepisy o nadpłacie i zwrocie podatku nie mogą stanowić podstawy do osiągnięcia przez Skarb Państwa nieuzasadnionych korzyści. Inny sposób działania należy uznać za niezgodny z konstytucyjnymi zasadami państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej, zakotwiczonymi w art. 2 Konstytucji RP. Cele fiskalne opodatkowania nie mogą zdominować systemu podatkowego. W procesie stosowania prawa należy uwzględniać zasadę sprawiedliwości opodatkowania, a stosowanie prawa to przede wszystkim określanie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego - wiązanie jakiegoś stanu faktycznego z odpowiednią normą prawną (por. R. Mastalski, Prawo podatkowe - część ogólna, Warszawa 1998, s. 50).

W ocenie Sądu nie można zaakceptować sytuacji, gdy formalne stwierdzenie momentu powstania nadpłaty powoduje w rzeczywistości negatywne dla podatnika (wierzyciela) konsekwencje. Obowiązkiem organów podatkowych jest bowiem każdorazowe uwzględnienie wysokości rzeczywiście wpłaconego podatku, uwzględnienie wysokości należnego zobowiązania i naliczenie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych tylko za te okresy, w których Skarb Państwa nie otrzymał należnych podatków, tj. poniósł szkodę. Inny sposób działania należy uznać za niezgodny z konstytucyjnymi zasadami państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej, która przejawia się głównie poprzez równość i powszechność opodatkowania. Wystąpienie nadpłaty (konieczności zwrotu podatku) oznacza przecież, że niezależnie od przyczyn tego stanu rzeczy podatnik wywiązuje się ze swoich powinności w sposób przekraczający ciążący na nim obowiązek. W takiej sytuacji jednoczesne

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wystąpienie – w zakresie równoważnym wartościowo - zaległości podatkowej z innego tytułu, nie powoduje ekonomicznego uszczerbku dla fiskusa.

Sąd, w oparciu o stanowisko przedstawicieli doktryny, zwrócił uwagę na charakter i funkcję odsetek za zwłokę.

Sąd podkreślił, że biorąc pod uwagę uprzywilejowaną pozycję Skarbu Państwa, jeśli chodzi o odsetki od zaległości podatkowych, rozważyć należy sposób zastosowania w sprawie art. 53 § 1 i 2 o.p. (ściśle związanego w sprawie z zastosowanymi regulacjami art. 76 § 1, art. 76a § 1 i art. 76b o.p.), gdy chodzi o zasadę proporcjonalności. Po drugie, powinno się także uznać jako uzasadnione, argumenty skłaniające do rozważań nad zgodnością zastosowania tych przepisów z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP.

Zdaniem Sądu, wskazane unormowania należy tak interpretować, aby nie powodowały zachwiania symetrii między interesami Skarbu Państwa i podatników. Wynika to z faktu, że mogą one prowadzić do skutku, iż podatnik mimo, że w rzeczywistości uiszczył należny podatek ma naliczane odsetki od zaległości, pomimo tego, że Skarb Państwa został już przysporzony i nie ponosi żadnego uszczerbku finansowego. W ocenie Sądu zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie także w sytuacji, kiedy prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym dotyczy wprawdzie okresu późniejszego w stosunku do okresu, w którym powstała zaległość podatkowa, ale jednak, wskutek późniejszego złożenia korekty, Skarb Państwa dysponował wcześniej środkami wynikającymi z nadwyżki anizeli faktycznie zaliczył je na powstałą zaległość podatkową.

Analogiczne stanowisko w sprawach tej samej skarżącej, tyle że w odniesieniu do innych okresów rozliczeniowych, Sąd zajął w wyrokach wydanych w dniu 27 lutego 2020 r. o sygn. akt I SA/GI 1312/19– 1316/19.

ROZDZIAŁ 2

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE FINANSÓW PUBLICZNYCH

W wyroku z dnia 10 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 183/20 Sąd odniósł się do kwestii prawidłowości zaktualizowania dotacji dla niepublicznej szkoły, w której nie jest realizowany obowiązek szkolny lub obowiązek nauki.

Zarzuty skarżącego kierowane były głównie przeciwko temu, że skorygowana w październiku 2018 r. wysokość dotacji, która przyznawana jest na każdego ucznia, została zastosowana również do wstecznego wyliczenia jej wysokości, tj. za miesiące wcześniejsze. Było to podstawą do określenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi, która stanowi nadwyżkę wypłacanych środków nad kwotą ustaloną przy uwzględnieniu zaktualizowanej stawki dotacji. Tymczasem skarżący stanął na stanowisku, że wszelkie zmiany dotyczące dotacji winny wywierać skutki na przyszłość. Odmienne stanowisko, w szczególności w przypadku ustalenia dotacji poniżej dotychczasowej kwoty, pozbawia nie tylko placówkę oświatową środków na prowadzenie działalności, ale również nakłada na nią obowiązek zwrotu kwoty już wykorzystanej na cele oświatowe. Ponadto zwrócono uwagę, że organ I instancji dokonując zmniejszenia wysokości dotacji przekroczył dozwolony próg in minus, określony w art. 43 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. p. 869, ze zm. - dalej zwanej u.f.p.).

W oparciu o akta sprawy Sąd ustalił, że korekty wysokości wsparcia finansowego dla placówki oświatowej dokonano w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. poz. 2203, ze zm. – dalej zwanej u.f.z.o.), tj. w związku z wystąpieniem szczególnie uzasadnionego przypadku, gdyż organ I instancji wskazał, że popełnił błąd przy wyliczaniu wysokości dotacji przypadającej na ucznia.

W ocenie Sądu w niniejszej sprawie wystąpił szczególnie uzasadniony przypadek dla dokonania aktualizacji dotacji. Nie można bowiem pozbawiać organu możliwości weryfikacji poprawności dotacji, a w konsekwencji korygowania jej wysokości. Trzeba mieć bowiem na względzie to, że ustalone w

Wojewódzki Sąd Administracyjny

budżecie wydatki ograniczane są nieprzekraczalnymi limitami (art. 52 ust. 1 pkt 2 u.f.p.). Zatem zachowując dyscyplinę budżetową organ dysponuje środkami finansowymi w granicach tam określonymi. Skoro zatem zostały zabezpieczone kwoty o danej wysokości na sfinansowanie konkretnych wydatków, w tym przypadku dotacji oświatowej, to błąd w ustaleniu dotacji przypadającej na ucznia, zdaniem Sądu, stanowi podstawę do zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 4 u.f.z.o. Przede wszystkim jednak przy ocenie wskazanej okoliczności należy mieć na uwadze to, że beneficjent świadczenia nie może otrzymać środków w ilości większej niż jest to niezbędne dla realizacji zadania, z którym związane jest wsparcie jednostki samorządu terytorialnego. W ustawie o finansach publicznych wprost nakazuje się zwrot dotacji, która pobrana została w nadmiernej wysokości (art. 252 ust. 1 pkt 2 u.f.p.). W konsekwencji jest to sytuacja uzasadniająca aktualizację dotacji, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 4 u.f.z.o.

Sąd wskazał, że weryfikacja dotacji w powyższym trybie możliwa jest w dowolnym miesiącu roku budżetowego (art. 43 ust. 2 pkt 3 u.f.z.o.), a jej zaktualizowana kwota obowiązuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu aktualizacji (art. 43 ust. 3 pkt 3 u.f.z.o.). Mimo, że korekta wysokości dotacji wywiera skutki na przyszłość to wpływa na wysokość całości dotacji, jak winna być przekazana beneficjentowi w całym okresie dotowania. Sąd nie zgodził się jednak z twierdzeniem, że jest to działanie wsteczne.

Wyjaśniając powyższy problem, przy uwzględnieniu argumentacji zawartej w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 25 września 2019 r. o sygn. akt I SA/Bd 444/19 Sąd podniósł, że suma części dotacji podlegającej wypłaceniu po dokonaniu aktualizacji dotacji ulega proporcjonalnemu obniżeniu o kwotę stanowiącą „nadwyżkę” wypłaconych środków do dnia dokonania aktualizacji. Ideą bowiem procesu dokonywania aktualizacji jest ustalenie jaka dokładnie kwota przysługuje danemu podmiotowi w roku dotowanym. Dlatego też należy wskazać, że powyższe rozwiązanie prawne zostało wprowadzone przez ustawodawcę w celu zapewnienia osobie prowadzącej placówkę wyrównania przyznawanej dotacji w sytuacji, kiedy wystąpią okoliczności wpływające na podwyższenie kwoty dotacji lub jej obniżenie. Jednocześnie należy mieć na względzie, że kwota dotacji podlega aktualizacji zgodnie z regulacjami ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, a ewentualne różnice kwot dotacji wynikające

Wojewódzki Sąd Administracyjny

z tej aktualizacji podlegają wyrównaniu od początku dotowanego roku w kolejnych przekazywanych częściach dotacji.

Sąd odwołał się do poglądu wyrażonego na tle przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2015 r. poz. 2156, ze zm.), zgodnie z którym ponowne przeliczanie wysokości dotacji dla podmiotów prowadzących placówki oświatowe w razie dokonywania w ciągu roku zmian odpowiednich wydatków na placówki prowadzone przez jednostkę samorządu terytorialnego nie narusza prawa. Jakkolwiek może to powodować pewne niedogodności po stronie beneficjenta dotacji, nie oznacza jednak wstecznego działania prawa. Dotacje bowiem, podobnie jak i wydatki budżetowe realizowane w innych formach, ustalane są na okres roku kalendarzowego, będącego rokiem budżetowym. W związku z tym wysokość dotacji należy zatem oceniać w rocznej perspektywie. Niemniej roczny charakter dotacji nie może pozbawiać organu jednostki samorządu terytorialnego zapewnienia możliwości realnej i efektywnej kontroli przekazywanych środków budżetowych. Zwrócił również uwagę na wyrok NSA z dnia 24 września 2014 r. sygn. akt II GSK 1147/13, w którym wskazano, że nie przez przypadek ustawodawca zastrzegł wypłaty dotacji w dwunastu miesięcznych ratach. W ocenie NSA, przyjęcie takiego modelu wypłaty ma na celu umożliwienie organowi samorządowemu bieżącej weryfikacji rzeczywistych potrzeb finansowych poszczególnych placówek oświatowych. Przyjęcie, że organ pozbawiony jest w trakcie możliwości weryfikowania zasadności wielkości wypłacanej dotacji byłoby sprzeczne przede wszystkim z celem tej dotacji, a także ustaloną przez ustawodawcę formą wypłaty w miesięcznych ratach. Właściwa jednostka samorządu terytorialnego, z której budżetu wypłacane są dotacje ma prawo, a nawet obowiązek, bieżącego kontrolowania prawidłowości korzystania z dopłat przez uprawnione podmioty. Ustanowiony przez jednostkę samorządową system kontroli musi skutecznie realizować cel ustawy.

W przedstawionych powodów Sąd uznał za bezpodstawny zarzut dotyczący nieprawidłowego wstecznego (przed aktualizacją) ustalania wysokości dotacji za cały rok. Zaznaczył przy tym, że przyjęte rozwiązanie odpowiada jednocześnie treści art. 43 ust. 3 pkt 3 u.f.z.o.

Sąd nie zgodził się także z zarzutem naruszenia art. 43 ust. 5 u.f.z.o. wskazując, że przepis ten nie stanowi ograniczenia co do zakresu aktualizacji

dotacji. Nie można zatem wywodzić z niego, że korekta dotacji niezależnie od okoliczności sprawy może ulec zwiększenia o 50% lub obniżeniu o 25%. Przepis ten natomiast pełni m.in. funkcję gwarancyjną dla podmiotu prowadzącego placówkę oświatową. Polega to na tym, że organ wyrównując wynikające różnice pomiędzy tym co już przekazano, a tym co należało wypłacić, przekazując kolejne raty w zaktualizowanej wysokości nie może ich pomniejszyć, ani powiększyć powyżej progów określonych w omawianym przepisie. Tym samym w przypadku zaktualizowania dotacji in minus organ musi wypłacić przynajmniej 75% dotacji stanowiącej średnią arytmetyczną z miesięcy poprzedzających aktualizację. Dodatkowo Sąd nawiązał do wyjaśnień znajdujących się na stronie internetowej Ministerstwa Edukacji Narodowej, zgodnie z nimi powyższy mechanizm ograniczyć wahania wysokości miesięcznej kwoty dotacji z miesiąca na miesiąc, co ma na celu zabezpieczenie płynności finansowej szkoły w ciągu roku.

W wyroku z dnia 3 września 2020 r. sygn. akt I SA/GI 328/19 Sąd wskazał na publicznoprawny charakter przekazania uprawnień i obowiązków związanych z prowadzeniem dotowanej szkoły, determinujący wnioskiem, że decyzja o zwrocie dotacji powinna być skierowana do aktualnego organu prowadzącego dotowaną szkołę. O tym zaś, kto jest organem prowadzącym decyduje wpis w ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

W ramach przedstawionej argumentacji Sąd zwrócił uwagę m.in. na to, że z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (w brzmieniu z 2011 r. - t.j. Dz.U. z 2004 r. poz. 2572, ze zm. - dalej zwanej u.s.o.) warunkiem do uzyskania dotacji na działalność oświatową przez szkołę niepubliczną jest - oprócz złożenia wniosku i stosownych informacji o planowanej liczbie uczniów - legitymowanie się „osoby prowadzącej” wpisem do ewidencji prowadzonej przez właściwy organ na podstawie art. 82 u.s.o. Dotowana szkoła w dacie składania wniosku i wymaganych informacji o liczbie uczniów oraz pobierania i wydatkowania środków publicznych powinna zatem być wpisana do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Użyte w art. 90 u.s.o. pojęcie „osoby prowadzącej” należy odnosić do osoby, która uzyskała wpis do

Wojewódzki Sąd Administracyjny

ewidencji, a nadto rozpoczęła działalność oświatową, gdyż nie ulega wątpliwości, że dotacja ma charakter celowy i służy subwencjonowaniu szkoły, realizującej cel, o którym mowa w art. 90 ust. 3d u.s.o., nie zaś podmiotu tę szkołę prowadzącego.

Sąd podkreślił, że uzyskanie wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego jest warunkiem sine qua non założenia i prowadzenia szkoły. Sąd stwierdził żaden z przepisów ustawy o systemie oświaty nie wskazuje, w jakiej formie następuje przekazanie uprawnień do prowadzenia szkoły, w szczególności zaś nie ma wymogu zawierania umowy cywilnoprawnej w tym zakresie. Sam charakter niepubliczny szkoły lub placówki nie przesądza o tym, że wymagane są w tej kwestii umowy cywilnoprawne. Zgodnie bowiem z ustaloną już linią orzecniczą, oświata i kształcenie stanowią zadania publiczne. Zarówno wpis do ewidencji szkół i placówek niepublicznych, jaki i zmiana wpisu są czynnościami materialno-technicznymi z zakresu administracji publicznej. Przepis art. 82 ust. 5 u.s.o. nie przewiduje sposobu zmiany organu prowadzącego szkołę lub placówkę wskazując jedynie, że osoba prowadząca szkołę lub placówkę jest obowiązana zgłosić organowi ewidencyjnemu, w ciągu 14 dni zmiany danych zawartych w zgłoszeniu, powstałe po wpisie do ewidencji. Przepisy ust. 2-4 stosuje się odpowiednio. Nie jest tu wymagana jakakolwiek szczególna forma. Nadto, organ prowadzący ewidencję w przypadku gdyby nowy podmiot prowadzący szkołę nie spełniał wymogów określonych w art. 82 ust. 2 u.s.o., ma możliwość ingerowania w proces zmian poprzez wydanie decyzji odmownej.

Kolejnym argumentem świadczącym o tym, iż przekazanie szkoły nie ma charakteru cywilnoprawnego jest - w ocenie Sądu - to, że w drodze tej umowy nie dochodzi do wyłączenia administracyjnej kontroli nad przedmiotem umowy, albowiem organ administracji z urzędu powiadamia kuratora oświaty o zmianie osoby prowadzącej szkołę, tak aby ten mógł we właściwy sposób realizować zadania wynikające ze sprawowanego nadzoru pedagogicznego. Zatem nowy organ prowadzący szkołę poddaje się reżimowi i rygorom prawa administracyjnego (ustawie o systemie oświaty).

Zdaniem Sądu skoro w wyniku przekazania uprawnień do prowadzenia szkoły dokonana zostaje czynność materialno-techniczna w postaci zmiany

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wpisu, to taki akt należy zakwalifikować do zakresu prawa administracyjnego i brak jest podstaw, aby do tej czynności miały zastosowanie tylko regulacje prawa cywilnego i tylko one decydowały o tym kto jest organem prowadzącym, a w dalszej perspektywie, kto ma status strony w postępowaniu o zwrot dotacji.

Sąd wskazał, że ewentualne umowy cywilnoprawne pomiędzy poprzednim a nowym organem prowadzącym mogą mieć znaczenie tylko pomiędzy ich stronami.

Dodatkowo Sąd zwrócił uwagę, że organ prowadzący szkołę odpowiada za jej działalność (art. 5 ust. 7 u.s.o.). W myśl art. 80 ust. 2 i nast. u.s.o. dotacje otrzymują, na każdego ucznia, prowadzone przez osoby fizyczne przedszkola, szkoły czy placówki. Sąd wywiódł zatem, że dotacje oświatowe otrzymują w istocie szkoły, a nie osoba fizyczna je prowadząca, zaś jej beneficjentem są uczniowie a nie podmiot pełniący rolę organu prowadzącego daną szkołę. Szkoły nie posiadają osobowości prawnej, co oznacza, że za zobowiązania takiej jednostki odpowiada organ prowadzący zgodnie z powołanym art. 5 ust. 7 u.s.o. Dotacje są więc środkami publicznymi stanowiącymi należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, a ich celem jest wspomaganie działalności oświatowej. Co ważne, nie wchodzi do majątku danej osoby fizycznej, pełniącej funkcję organu prowadzącego w dacie ich wypłaty, lecz są związane z tym podmiotem tylko z tego powodu, że prowadzi on działalność oświatową. Zatem, w tym przypadku, przyznanie dotacji i jej zwrot dotyczą organu prowadzącego szkołę, a nie konkretnej osoby, która pełniła tę funkcję.

Sąd uchylił zaskarżoną decyzję, gdyż organ odwoławczy nie zrealizował wytycznych wynikających z prawomocnego wyroku z dnia 6 lipca 2018 r. sygn. akt I SA/GI 905/10, w zakresie ustalenia stron postępowania administracyjnego. W ocenie Sądu decyzja ta narusza prawo także z tego powodu, że błędnie określa termin, w którym zobowiązanie do zwrotu przedmiotowej dotacji za 2011 r. uległoby przedawnieniu – przy braku okoliczności przerywających albo zawieszających bieg terminu przedawnienia.

Wskazując, że zobowiązanie do zwrotu dotacji powstaje z mocy prawa, Sąd podał, iż do obliczenia terminu przedawnienia powinien mieć zastosowanie art. 70 § 1 o.p. Zaznaczył przy tym, że na tle odpowiedniego stosowania tego przepisu, w orzecznictwie sądów administracyjnych ujawniła się pewna

rozbieżność odnośnie do określenia momentu wyznaczającego rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania do zwrotu dotacji. Ukształtowały się trzy linie orzecznicze. Pierwsza z nich wskazywała jako decydującą o rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia datę rozliczenia i zwrotu dotacji (por. wyrok NSA z 5 września 2018 r., I GSK 2583/18; z 17 kwietnia 2018 r., I GSK 351/18). Tę koncepcję przyjęło także Kolegium. Druga linia wskazywała, jako decydującą o rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia, datę stwierdzenia okoliczności wykorzystania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem i wiązała to z doręczeniem protokołu kontroli (wyrok WSA w Lublinie z 21 lutego 2018 r., I SA/Lu 1046/17). Wreszcie trzecia grupa orzeczeń, dominująca i prezentowana jednolicie w najnowszym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje, że termin przedawnienia mija z upływem pięciu lat licząc od końca roku, na który dotacja była przyznana i w którym była lub miała być wykorzystana.

Zdaniem składu orzekającego w sprawie skoro obowiązek zwrotu dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem powstał z mocy prawa, tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. przyjąć należy, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się niezależnie od wydania decyzji w przedmiocie stwierdzenia obowiązku zwrotu dotacji i jedynie przed jego upływem możliwe jest jej skuteczne prawnie doręczenie beneficjentowi. Bieg terminu przedawnienia należy ściśle wiązać z charakterem zobowiązania podlegającego zwrotowi. Jeżeli zatem przyznane środki finansowe zostały wydatkowane niezgodnie z przeznaczeniem, są środkami nienależnymi, czy zawyżonymi w rozumieniu ustawy, a obowiązek zwrotu dofinansowania wadliwie wykorzystanego lub niezasadnego powstaje z chwilą zaistnienia przesłanek przewidzianych przepisami prawa, to obowiązek zwrotu należy wiązać z dniem otrzymania tych środków przez beneficjenta. W konsekwencji odpowiednie zastosowanie art. 70 § 1 o.p. prowadzi do konkluzji, że pięcioletni termin przedawnienia - licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, w przypadku wykorzystania środków niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości - rozpoczyna swój bieg, od dnia otrzymania tych środków przez beneficjenta. W takich więc przypadkach organy władne są wydać

Wojewódzki Sąd Administracyjny

w tym przedmiocie decyzję o której mowa w art. 252 u.f.p. w terminie 5 lat od końca roku, w którym nastąpiła wypłata dotacji beneficjentowi.

ROZDZIAŁ 3

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE DZIAŁALNOŚCI UCHWAŁODAWCZEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

3.1. Z ZAKRESU KULTURY

Przedmiotem kontroli Sądu w sprawie o sygn. akt II SA/GI 446/20 była uchwała odwołująca ze stanowiska Dyrektora Muzeum, którą podjęto na podstawie art. 41 ust. 1 i ust. 2 pkt 6 u.s.w. oraz art. 70 § 1 i 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 917, ze zm.) w związku z art. 15 ust. 1 i ust. 6 pkt 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizacji i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1983, ze zm. – dalej zwanej ustawą o działalności kulturalnej).

W wyroku z dnia 17 czerwca 2020 r. Sąd, w pierwszej kolejności, wskazał na swoją właściwość w sprawie, zwracając uwagę na podwójny charakter aktów powołania i odwołania, o których mowa w art. 15 ustawy o działalności kulturalnej, jako aktów publicznoprawnych, a zarazem aktów wywołujących skutki w sferze prawa pracy. W ocenie Sądu, podwójny charakter tych aktów nie może stanowić przesłanki do pozbawienia możliwości objęcia ich kontrolą sprawowaną przez sądy administracyjne pod kątem zachowania przewidzianych w przepisach publicznoprawnych wymogów dotyczących aktu odwołania dyrektora jednostki samorządowej o charakterze publicznoprawnym.

Następnie Sąd, badając interes prawny skarżącego, stwierdził, że w sprawie nie ma zastosowania art. 90 u.s.w., ponieważ w przepisie tym mowa jest wyłącznie o aktach prawa miejscowego i brak jest podstaw do rozciągania jego mocy na inne rodzaje aktów podejmowanych przez organy województwa. W tej sytuacji ocena zasadności wniesienia skargi, jak również kryteriów kontroli dokonywanej przez Sąd następuje na ogólnych zasadach, czyli w oparciu o art. 50 p.p.s.a.

Przechodząc do oceny merytorycznej zaskarżonej uchwały Sąd zauważył, że uchwała o odwołaniu dyrektora instytucji kultury powołanego na czas określony wymaga analogicznego trybu jak jego powołanie, a zatem wymagane jest stanowisko związków zawodowych oraz stowarzyszeń zawodowych i twórczych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wskazał, że przepis art. 15 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej nie przewiduje możliwości ograniczenia się w tym zakresie tylko do wybranych przez organ stowarzyszeń zawodowych i twórczych, a wręcz przeciwnie, wynika z jego treści obowiązek uzyskania opinii od wszystkich stowarzyszeń zawodowych i twórczych (na terenie danego województwa), właściwych ze względu na rodzaj działalności prowadzonej przez instytucję. Wykluczone jest nadto zastępowanie ich opinii, opiniami innych podmiotów, w tym fundacji.

W rozpoznawanej sprawie Sąd stwierdził, że organ podejmujący kwestionowaną uchwałę dopuścił się naruszenia postanowień art. 15 ust. 1 ustawy o działalności kulturalnej wobec zaniechania obowiązku uzyskania opinii od wszystkich stowarzyszeń zawodowych i twórczych (na terenie województwa śląskiego), właściwych ze względu na rodzaj działalności prowadzonej przez Muzeum.

Powołując się na regulację art. 15 ust. 4 ustawy o działalności kulturalnej, Sąd wskazał, że organ nie był zobowiązany do uzyskania w tej sprawie zgody Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego. Zdaniem Sądu nie ma bowiem w sprawie zastosowania art. 15 ust. 3 ustawy o działalności kulturalnej, który dotyczy powołania i odwołania dyrektora państwowej instytucji kultury, a zatem nie może być odnoszony do samorządowej instytucji kultury. Odmienne uregulowania zawarte w Statucie Muzeum oraz w umowie zawartej pomiędzy Skarbem Państwa - Ministrem Kultury a Województwem Śląskim nie mogą natomiast modyfikować przepisu rangi ustawowej.

Sąd zwrócił uwagę, że zawarcie w uzasadnieniu zaskarżonej uchwały oceny systemu kontroli zarządczej w Muzeum nie jest równoznaczne ze wskazaniem naruszeń prawa, które powinny być skonkretyzowane przez określenie, jakie przepisy prawa zostały naruszone i poprzez jakie działanie lub zaniechanie. Powyższe pominięcie konkretyzacji zarzutów naruszenia prawa, stanowi – w ocenie Sądu - złamanie zasad ustrojowych zawartych w Konstytucji RP, w tym zwłaszcza zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2) oraz zasad legalności i praworządności – art. 7 Konstytucji.

3.2. Z ZAKRESU OŚWIATY

Wyrokiem wydanym w sprawie o sygn. akt III SA/GI 89/20 Sąd stwierdził, że organ nadzoru prawidłowo zakwestionował legalność kontrolowanego zarządzenia w sprawie odwołania ze stanowiska dyrektora placówki oświatowej w trybie art. 66 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz.1148, ze zm. – dalej zwanej Prawem oświatowym).

Sąd wskazał, że przywołany przepis ma tożsame brzmienie z art. 38 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. poz. 594, ze zm.), uchylonym przez art. 15 pkt 54 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. zmieniającej ustawę o systemie oświaty z dniem 1 września 2017 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 60). Zauważył, że na tle poprzednio obowiązującego przepisu powstało bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, które zachowuje swoją aktualność i może być w pełni stosowane. W orzecznictwie tym podkreśla się, że skoro omawiany przepis wprowadza nadzwyczajny tryb odwołania osoby, której powierzono stanowisko kierownicze powinien być on interpretowany ściśle. Przepis ten stanowi bowiem absolutny wyjątek od zasady stabilności stosunku zatrudnienia na stanowisku dyrektora szkoły, a zatem jego wykładnia rozszerzająca jest niedopuszczalna (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2010 r., sygn. I OSK 933/10, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. II SA/OI 168/18).

Zdaniem Sądu przesłanki wskazane w art. 66 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego mają kwalifikowany charakter. Ustawodawca bowiem odwołał się nie tylko do uzasadnionych przypadków, lecz podkreślił ich wyjątkowość poprzez wskazanie, że muszą być one szczególnie uzasadnione. Przedmiotowa regulacja znajduje zatem zastosowanie w sytuacjach zupełnie wyjątkowych, nadzwyczajnych i nagłych.

Odwołując się do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd podał, że przypadki szczególnie uzasadnione w rozumieniu powołanego przepisu to sytuacje, w których doszło do rażących uchybień niepozwalających na dalsze zajmowanie stanowiska, zatem prowadzących do konieczności natychmiastowego odsunięcia osoby pełniącej funkcję kierowniczą w szkole lub

Wojewódzki Sąd Administracyjny

placówce oświatowej od pracy na tym stanowisku w trakcie roku szkolnego bez wypowiedzenia. Dotyczą sytuacji drastycznych, rażąco sprzecznych z celami powołania na stanowisko, a więc innych od tych, dla których przewidziany jest „normalny” tryb odwołania ze stanowiska z końcem roku szkolnego. Wyjaśnił również, że analizowane pojęcie należy interpretować zawężająco, a o przypadku szczególnie uzasadnionym będącym podstawą odwołania nauczyciela ze stanowiska kierowniczego w czasie roku szkolnego bez wypowiedzenia można mówić w sytuacji wystąpienia konkretnych poważnych przyczyn, czy to niezależnych od dyrektora, czy też zawinionych przez niego (np. gdy w sposób istotny naruszył obowiązki pracownika – art. 52 § 2 Kodeksu pracy), gdy konieczne jest natychmiastowe zaprzestanie wykonywania przez niego funkcji. Chodzi o takie sytuacje niezawinione przez dyrektora szkoły, które powodują destabilizację w realizacji funkcji (dydaktycznej, wychowawczej i oświatowej) szkoły i dlatego konieczne jest natychmiastowe zaprzestanie wykonywania funkcji dyrektora, albowiem dalsze zajmowanie stanowiska dyrektora godzi w interes szkoły jako interes publiczny. Nadto wskazał, że przesłanki takie jak negatywna ocena działalności dyrektora w zakresie gospodarki finansowej szkoły, zaniedbania dotyczące organizacji pracy szkoły, a zwłaszcza odmienna wizja prowadzenia placówki oświatowej, czy też konflikt z organem prowadzącym lub współpracownikami, nie mieszczą się w pojęciu szczególnie uzasadnionych przypadków i nie uzasadniają odwołania dyrektora szkoły w trybie art. 66 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego.

Sąd zaznaczył, że prawidłowość wydanego przez organ zarządzenia o odwołaniu ze stanowiska dyrektora placówki oświatowej należy oceniać na podstawie faktów, które zostały wskazane w jego uzasadnieniu. Powołane tam okoliczności muszą być przy tym konkretne i dowiedzione w stosownym postępowaniu poprzedzającym wydanie zarządzenia oraz znajdować pełne potwierdzenie w zebranych materiale dowodowym.

Mając na uwadze powyższe rozważania oraz treść uzasadnienia zarządzenia organu prowadzącego Sąd stwierdził, że rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody jest zasadne, a argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu zarządzenia nie daje podstaw do przyjęcia, że w sprawie zaistniał „przypadek

szczególnie uzasadniony" uzasadniająco odwołanie z funkcji dyrektora w trybie natychmiastowym, bez wypowiedzenia, w czasie roku szkolnego.

3.3. Z ZAKRESU ROZWIĄZANIA STOSUNKU PRACY Z RADNYM/ WYGAŚNIĘCIA MANDATU RADNEGO

Wyrokiem z dnia 26 maja 2020 r. sygn. akt III SA/GI 196/20 Sąd uchylił rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzające nieważność uchwały Rady Miejskiej o odmowie wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy z radnym.

W uzasadnieniu Sąd wskazał, że podstawę analizy prawnej dokonanej przez organ nadzoru stanowił art. 25 ust. 2 u.s.g., zgodnie z którym rozwiązanie z radnym stosunku pracy wymaga uprzedniej zgody rady gminy, której jest członkiem. Rada gminy odmówi zgody na rozwiązanie stosunku pracy z radnym, jeżeli podstawą rozwiązania tego stosunku są zdarzenia związane z wykonywaniem przez radnego mandatu.

W oparciu o orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślił, że wynikająca z powyższego przepisu ochrona pracownika radnego ma dwójaki charakter: względny i bezwzględny. Jeżeli podstawą rozwiązania stosunku pracy przez pracodawcę są zdarzenia wiążące się z wykonywaniem mandatu przez radnego, to rada odmawia rozwiązania tego stosunku. Jednakże pozostałe przypadki wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy, bądź odmowy takiej zgody zostały pozostawione swobodnemu uznaniu rady gminy, która decyduje, czy zachodzą przesłanki uwzględnienia wniosku pracodawcy. Zdaniem Sądu nie ulega wątpliwości, że uchwała wyrażająca zgodę albo odmawiająca jej udzielenia powinna być odpowiednio uzasadniona i opierać się na wnikliwym przeanalizowaniu okoliczności i ich ocenie w świetle nie tylko gwarancji sprawowania mandatu radnego, ale także poszanowania reguł prawa pracy i ogólnie przyjętych zasad i wartości porządku prawnego. Sąd podzielił pogląd, że art. 25 ust. 2 u.s.g. nie można interpretować w ten sposób, że rada gminy musi wyrazić zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z radnym, jeżeli pracodawca nie stawia mu zarzutów związanych z wykonywaniem mandatu radnego. Zauważył

Wojewódzki Sąd Administracyjny

jednak, że choć kwestie związane ze stosowaniem przepisów prawa pracy należą do kognicji sądu pracy, to rada nie powinna niejako zmuszać pracodawcę do zatrudnienia radnego, wobec którego istnieją podstawy do rozwiązania stosunku pracy. Przy czym obowiązkiem pracodawcy jest rzetelne wykazanie, że istnieją konkretne, faktyczne podstawy do rozwiązania stosunku pracy, bowiem rada nie może w tym zakresie sama poszukiwać istnienia takich przyczyn i ich uzasadnienia.

Zgodnie ze stanem faktycznym rozpoznanej sprawy do Rady Miejskiej wpłynęło pismo podpisane przez Marszałka oraz Wicemarszałka Województwa o wyrażenie zgody na odwołanie radnego.

Sąd ocenił, że wbrew twierdzeniom zawartym w zaskarżonym rozstrzygnięciu nadzorczym, powołane przyczyny rozwiązania stosunku pracy nie zostały w żaden sposób udokumentowane. We wniosku odniesiono się do nieprawidłowości, bez jednoznacznego ich konkretnego wskazania. Dodatkowo zwrócił uwagę, że uchwała Zarządu Województwa w sprawie żądania wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy z radnym została dostarczona Radzie Miejskiej bez załączników oraz bez uzasadnienia. Tymczasem z treści § 1 ust. 2 tej uchwały wynika, że załącznikiem do niej powinien być projekt uchwały Zarządu Województwa ws. odwołania radnego ze stanowiska jego pracodawcy.

Sąd stwierdził, że Rada Miejska nie była w stanie zweryfikować spójności pomiędzy w/w uchwałą Zarządu Województwa a treścią złożonego wniosku o wyrażenie zgody. Brak uzasadnienia do tej uchwały nie pozwolił w ogóle, a co dopiero rzetelnie i jednoznacznie, ocenić przyczyn, którymi kierował się pracodawca. Sąd zaznaczył, że wniosek o wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy, który jest podpisany przez Marszałka i Wicemarszałka Województwa, nie jest zaprezentowaniem stanowiska Zarządu Województwa. Wniosek o wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku z radnym powinien być bowiem podjęty przez organ umocowany do jego złożenia zgodnie z zasadami zawartymi w art. 31 u.s.w., tj. w formie uchwały, a nie przez osobę, której powierzono wykonanie uchwały.

W ocenie Sądu Rada Miejska zasadnie skonstatowała, że w sprawie występuje pozorność podstaw, a wniosek o wyrażenie zgody i brak dokumentacji oraz argumenty powołane przez pracodawcę nie wystarczają do przyjęcia tezy,

Wojewódzki Sąd Administracyjny

że zamiar rozwiązania stosunku pracy nie jest w żaden sposób związany z wykonywaniem przez radnego mandatu. Nie dające się usunąć wątpliwości co do rzeczywistych zamiarów pracodawcy są wystarczające do odmowy wyrażenia zgody.

Sąd wskazał, że uzasadnienie uchwały Rady Miejskiej zawiera dokładne omówienie stanu faktycznego i wskazanie przyczyn odmowy wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy. Ponownie zaakcentował, że Rada nie może prowadzić postępowania uzupełniającego, wyjaśniającego, a jedynie proceduje w oparciu o przedstawioną dokumentację. To na wnioskodawcy ciąży obowiązek wykazania uzasadnionych przyczyn i ich udokumentowania.

W związku z powyższym rozstrzygnięciem nadzorczym, zanim upłynął termin do jego zaskarżenia do Sądu, **Zarząd Województwa podjął uchwałę o odwołaniu radnego ze stanowiska, przyjmując, że w świetle art. 89 ust. 1a u.s.g., powyższa uchwała Rady Miejskiej o odmowie wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy z radnym, nie wywołała skutku prawnego w postaci zajęcia stanowiska przez Radę.** Radny zaskarżył tę uchwałę do Sądu, który **wyrokiem z dnia 28 lipca 2020 r. o sygn. akt III SA/GI 218/20** stwierdził jej nieważność.

Na wstępie, odnosząc się do zawartego w odpowiedzi na skargę wniosku o jej odrzucenie, Sąd stwierdził m.in., że zaskarżona uchwała jest uchwałą z zakresu administracji publicznej i objęta jest zakresem kognicji sądu administracyjnego. Jest aktem organu administracji publicznej zarówno o charakterze personalnym, wywołującym skutki w sferze prawa pracy, jak i aktem podjętym w sprawie z zakresu stosunku służbowego, a więc administracji publicznej, co skutkuje tym, że uchwała taka podlegać może ocenie nadzorczej właściwego wojewody, jak również kognicji sądu administracyjnego. Zatem, skoro wywołuje skutki zarówno w sferze stosunku służbowego (zajmowanego stanowiska), jak również w sferze stosunku pracy (prawa pracy), osoba odwołana ze swojej funkcji dochodzić może ochrony swojego interesu prawnego w zakresie stosunków pracowniczych także przed sądem pracy. Podstawy prawne, przesłanki oraz kryteria sądowej kontroli w tych dwóch różnych trybach są odmienne. W postępowaniu przed sądem administracyjnym przedmiotem

Wojewódzki Sąd Administracyjny

badania Sądu nie są roszczenia pracownicze odwołanego ze swojego stanowiska dyrektora, do rozpatrzenia których właściwy jest sąd pracy, lecz przestrzeganie określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego wymagań dotyczących aktu odwołania dyrektora jednostki samorządowej, jako formy realizacji zadań publicznoprawnych województwa.

Uzasadniając swoją kognicję w sprawie Sąd odwołał się również do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9 grudnia 2003 r., P 9/02 (OTK-A 2003, Nr 9, poz. 100), wskazując, że choć zawarte w nim stanowisko dotyczy nadzoru nad działalnością gminy, to z uwagi na tożsamość rozwiązań przyjętych w ustawie o samorządzie województwa, pogląd ten także na gruncie rozwiązań prawnych mających zastosowanie w sprawie zachowuje swoją aktualność.

Przechodząc do oceny legalności zaskarżonej uchwały Zarządu Województwa, Sąd wskazał, że kwestią sporną było zastosowanie w sprawie art. 89 u.s.g. Sąd podzielił stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w wyroku z 19 listopada 2002 r. sygn. akt II SA/Wr 1480/02, zgodnie z którym artykuł 89 u.s.g. nie ma zastosowania do wyrażania zgody na rozwiązanie z radnym stosunku pracy w trybie art. 27 ust. 2 u.s.g. Wskazując na tożsamość regulacji art. 25 ust. 2 u.s.g., Sąd podkreślił, że jej adresatem jest pracodawca. Nadto, regulacja nakazująca radzie gminy zajęcie stosownego stanowiska w tej kwestii nie zawiera żadnego terminu. Sąd zwrócił uwagę, że organem ubiegającym się w rozpatrywanej sprawie o zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z radnym jest Zarząd Województwa. Zatem to nie przepisy ustawy o samorządzie gminnym powinny mieć zastosowanie do ewentualnego uzgodnienia jego stanowiska, lecz przepisy ustawy o samorządzie województwa, a w szczególności art. 80a ust. 1 tej ustawy. Przywołując treść tego przepisu, Sąd wskazał, że ustanawia on formę ingerencji nadzorczej zatem musi być wykładany ściśle i obejmuje tylko wyraźnie wyliczone formy „zatwierdzenie, uzgodnienie lub zaopiniowanie”. Jeżeli przepisy ustaw wprowadzają inną formę, zwłaszcza jednoznaczną formę, taką jak wyrażenie zgody, to art. 80a nie ma zastosowania. Z tych względów stosowanie tej regulacji należy wyłączyć przy stosowaniu art. 25 ust. 2 u.s.g.

Zdaniem Sądu, dokonując wykładni art. 25 ust. 2 u.s.g., należy pamiętać, że w świetle zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) nie

Wojewódzki Sąd Administracyjny

można doprowadzić do zróżnicowania ochrony stosunku pracy radnych, którzy są pracownikami samorządowymi i radnych, którzy nie są pracownikami samorządowymi. Zastosowanie do art. 25 ust. 2 u.s.g. art. 80a u.s.w. powodowałoby ograniczenie ochrony stosunku pracy tej grupy radnych.

Końcowo Sąd zwrócił uwagę, że zaskarżona uchwała w części dotyczy kwestii administracyjnych, zatem powinna być uzasadniona tak, aby kontrolując ją organ nadzoru lub sąd administracyjny mogli poznać motywy, jakimi kierował się organ. Tego wymogu zaskarżona uchwała nie spełnia. W konsekwencji Sąd nie miał w istocie prawnych możliwości merytorycznego skontrolowania legalności zaskarżonej uchwały, z uwagi na brak jakiegokolwiek uzasadnienia podjętego rozstrzygnięcia. Sąd wyjaśnił, że w polskim systemie prawnym nie został wprost wyrażony normatywny obowiązek uzasadniania uchwał organów samorządu terytorialnego, jednakże obowiązek taki jest zaliczany do standardów demokratycznego państwa prawnego.

Wyrokiem z dnia 9 czerwca 2020 r. sygn. akt III SA/GI 183/20 Sąd uznał zasadność skargi wniesionej przez Gminę na zarządzenie zastępcze Wojewody stwierdzające wygaśnięcie mandatu radnej tej Gminy w związku z zaistnieniem przesłanki określonej w art. 383 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. - Kodeks wyborczy (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 684, ze zm. - zwanej dalej Kodeksem wyborczym).

Sąd zgodził się, że skarżącą Gminą, że *ratio legis* zakazu wynikającego z art. 24f ust. 1 u.s.g. opiera się na założeniu, że należy dążyć do wykluczenia sytuacji, w której radny, wykonując mandat w gminie, będąc członkiem organu stanowiącego i podejmującego, m.in. decyzje dotyczące zasad zarządu mieniem tej gminy, mógłby wpływać na korzystne dla siebie, bliskich lub innych podmiotów w imieniu których działa, rozporządzenie tym mieniem, które pozostaje w jego władaniu, korzystniejsze niż to, jakie mogliby uzyskać inni nie posiadający statusu radnego. Ustanawiając zakaz prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia komunalnego ustawodawca chciał zapobiec ewentualnemu wykorzystaniu mandatu w celu ułatwienia dostępu do tego mienia. Wskazał, że wykładnia przesłanek zawartych w art. 24f ust. 1 u.s.g. musi być jednak dokonywana z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Na gruncie niniejszego postępowania nie jest trafny, zdaniem Sądu, pogląd Wojewody, że art. 24 f ust. 1 u.s.g. ma charakter bezwzględny, a więc, że jakiegokolwiek korzystanie przez radnego z mienia komunalnego w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą powoduje skutek w postaci wygaśnięcia jego mandatu na podstawie art. 383 § 1 pkt 5 Kodeksu wyborczego.

Sąd wskazał, że prokonstytucyjna wykładnia art. 24f ust. 1 u.s.g. w związku z art. 383 § 1 pkt 5 Kodeksu wyborczego prowadzi do wniosku, że stwierdzenie wygaśnięcia mandatu radnego, z tego powodu, iż naruszył zakaz łączenia mandatu radnego z prowadzeniem działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia komunalnego gminy, w której uzyskał mandat, wymaga ustalenia i rozważenia okoliczności dotyczących naruszenia tego zakazu z uwagi na cel jego wprowadzenia, którym jest ograniczenie korupcji i wykorzystywania stanowisk publicznych dla własnych, prywatnych celów. O potencjalnie korupcyjnym wykorzystaniu mienia jednostki samorządowej przez radnego można mówić wtedy, gdy radny, uczestnicząc w pracach organów właściwej jednostki samorządu, może wpływać na treść uchwał i decyzji podejmowanych przez te organy w prowadzonej działalności gospodarczej, bądź zarządzaniu taką działalnością. Wprowadzenie tej regulacji miało na celu ochronę interesu publicznego poprzez zapobieżenie angażowaniu się radnych w sytuacje mogące poddawać w wątpliwość ich osobistą bezstronność czy uczciwość oraz podważać autorytet organów, w których działają, a także osłabiać zaufanie wyborców i opinii publicznej do prawidłowego funkcjonowania tych organów. Wobec tego, że radny - z racji wykonywania mandatu - ma ułatwiony dostęp do mienia gminnego, przepis ten miał na celu ograniczenie możliwości wykorzystywania stanowiska radnego dla uzyskania tego mienia dla celów gospodarczych na uprzywilejowanych zasadach.

Rozpatrując sprawę w tym kontekście Sąd uznał, że Wojewoda orzekając o wygaśnięciu mandatu radnego działał automatycznie i zbyt rygorystycznie, nie biorąc pod uwagę celu wprowadzenia w/w zakazu.

W oparciu o wykładnię art. 24f ust. 1 u.s.g, Sąd doszedł do wniosku, że o prowadzeniu przez radnego działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia komunalnego gminy można mówić wtedy, gdy radny korzysta z mienia gminnego na uprzywilejowanych zasadach, wykorzystując swoją pozycję w gminie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Natomiast w przypadkach korzystania przez radnego dla celów prowadzonej przez niego działalności gospodarczej z mienia gminy na zasadzie powszechnej dostępności do tego mienia lub na warunkach powszechnie ustalonych w odniesieniu do danego typu czynności prawnych dla wszystkich mieszkańców gminy, nie dochodzi do naruszenia owego zakazu.

W ramach przedstawionej argumentacji Sąd odwołał się do uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2007 r. sygn. akt II OPS 1/07 (ONSAiWSA 2007, nr 3, poz. 62) oraz Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1993 r. sygn. akt W 17/93 (Dz.U.1993, nr 50, poz. 233).

Stwierdzając, że sprawie nie wystąpiły przesłanki do konstruowania wobec radnego zakazu wynikającego z art. 24f ust. 1 u.s.g. Sąd wytknął organowi, że nie wykazano, iż radna prowadzi działalność gospodarczą z wykorzystaniem mienia gminy w rozumieniu tego przepisu. Ze stanowiska Gminy wynika, że radna wynajmuje lokal na zasadzie powszechnej dostępności do tego mienia i na warunkach powszechnie ustalonych dla członków danej wspólnoty samorządowej. Dodatkowo w realiach rozpoznawanego przypadku, Wojewoda nie wziął pod uwagę, że Gmina jest słabo zaludniona, liczy 2.000 mieszkańców. Nie zbadał też, czy są chętni do wynajęcia lokalu w budynku Gminnego Ośrodka Kultury. Ponadto wpływy z najmu stanowią istotny element budżetu Gminy. Te okoliczności nie zostały rozważone przez Wojewodę, gdyż żadne postępowanie dowodowe nie było prowadzone na tę okoliczność.

3.4. Z ZAKRESU UTRZYMANIA CZYSTOŚCI I PORZĄDKU NA TERENIE GMINY

Na skutek skargi Prokuratora wyrokiem z dnia 17 sierpnia 2020 r. sygn. akt II SA/GI 345/20 Sąd stwierdził nieważność regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Gminy m.in. w zakresie regulacji nakładającej na właścicieli utrzymujących zwierzęta domowe obowiązki w postaci: 1. zakazu wypuszczania bez dozoru poza teren nieruchomości, w budownictwie wielorodzinnym poza obręb własnego mieszkania; 2. wyposażenia psa w obrozę, a w przypadku ras uznawanych za agresywne lub psa w inny sposób zagrażającego otoczeniu - w kaganiec; 3. prowadzenia w miejscach publicznych psa na smyczy, a psa rasy uznawanej za agresywną lub psa w inny

Wojewódzki Sąd Administracyjny

sposób zagrażającego otoczeniu dodatkowo w nałożonym kagańcu; 4. zwolnienia ze smyczy na terenie nieruchomości mogącego mieć miejsce w przypadku, gdy nieruchomość jest ogrodzona w sposób uniemożliwiający jej opuszczenie przez psa i wykluczający dostęp osób trzecich, odpowiednio oznakowanej tabliczką ze stosownym ostrzeżeniem; 5. natychmiastowego usuwania zanieczyszczeń pozostawionych przez zwierzęta domowe w obiektach i na terenach przeznaczonych do użytku publicznego, a w szczególności na chodnikach, jezdniach, placach, parkingach, terenach zielonych itp., przy czym obowiązek ten nie dotyczy osób niepełnosprawnych, korzystających z psów asystujących.

W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał, że co do zasady nakładanie obowiązków na właścicieli utrzymujących zwierzęta domowe jest zgodne z celem art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1289, ze zm. – dalej zwanej ustawą o utrzymaniu czystości), lecz obowiązki te muszą pozostawać w zgodzie z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W ocenie Sądu analizowany zapis regulaminu został sformułowany w sposób kategoriyczny i niedopuszczający wyjątków, nie uwzględniając specyficznych cech biologicznych, wieku, stanu zdrowia, fizjologii zwierząt, jak również bardziej rygorystycznie niż przewidziane to zostało w ustawach.

Sąd zwrócił uwagę, że zgodnie art. 77 ustawy z dnia 20 maja 1974 r. Kodeks wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 821), kto nie zachowuje zwykłych lub nakazanych środków ostrożności przy trzymaniu zwierzęcia, podlega karze grzywny do 250 złotych albo karze nagany. Chodzi tu o panowanie nad zwierzęciem w stopniu gwarantującym bezpieczeństwo publiczne. Spełnienie tego warunku w ramach zwykłych środków ostrożności nie wymaga np. spacerowania z psem znajdującym się na smyczy i w kagańcu, Ponadto, chodzi o doskonałe poznanie psychiki psa i uzyskania bezwzględного posłuszeństwa. Jednakże prowadzenie na smyczy i w kagańcu psa także może nie zapewniać bezpieczeństwa (por.: W. Kotowski, Komentarz do art. 77 Kodeksu wykroczeń, Lex/el.). Natomiast w art. 10a ust. 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 122 ze zm., w brzmieniu obowiązującym w dacie uchwalenia Regulaminu, dalej zwanej ustawą o ochronie zwierząt)

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wprowadzono zakaz puszczania psów bez możliwości ich kontroli i bez oznakowania umożliwiającego identyfikację właściciela lub opiekuna.

W ślad za wyrokiem NSA z dnia 27 czerwca 2017 r. sygn. akt II OSK 3039/15, Sąd wskazał, że spełnienie warunku panowania nad zwierzęciem w stopniu gwarantującym bezpieczeństwo publiczne nie wymaga zawsze spacerowania z psem znajdującym się na smyczy i w kagańcu. Ponadto, trudno wymagać od właściciela używania kagańców wobec psów, które ze względu na swoją wagę i wielkość mogą być z łatwością trzymane na smyczy. Zwykle środki ostrożności przy trzymaniu zwierzęcia określa się jako tradycyjne, przyjęte zwyczajowo, naturalne dla danego gatunku zwierzęcia, dodatkowo uzależnione od jego cech osobniczych i ewentualnego, potencjalnego zagrożenia. Środki nakazane, to środki, o jakich mowa w wielu ustawach, m.in. w ustawie o ochronie zwierząt, czy w rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 28 kwietnia 2003 r. w sprawie wykazu ras psów uznawanych za agresywne (Dz. U. nr 77, poz. 687).

Sąd wyjaśnił, że pod podjęciem „humanitarnego traktowania zwierząt” rozumieć należy traktowanie uwzględniające potrzeby zwierzęcia i zapewniające mu opiekę i ochronę.

Wobec powyższego, Sąd stwierdził, że generalny nakaz wyprowadzania psów na smyczy i w kagańcu, niezależnie od jego cech i innych uwarunkowań (w tym choroby, wieku) może w określonych sytuacjach prowadzić do działań niehumanitarnych. Ponadto, ograniczenia uprawnień właściciela psa bądź nałożenie na niego dodatkowych obowiązków muszą być wprowadzane z poszanowaniem zasady proporcjonalności. W konsekwencji uznać należy, że postanowienia regulaminu abstrahujące od uwzględnienia specyficznych sytuacji związanych z osobniczymi cechami, w rezultacie prowadzące do nieuzasadnionych sankcji karnych, mogą tę zasadę naruszać. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy nakazane regulaminem środki ostrożności przy trzymaniu zwierzęcia mogą być uznane za bardziej rygorystyczne niż środki przewidziane ustawami (np. ustawą o ochronie zwierząt) i innymi aktami prawa miejscowego.

Z tych przyczyn Sąd uznał wskazaną na wstępie regulację regulaminu za sprzeczną z art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy o utrzymaniu czystości w związku z art. 10a ust. 3 ustawy o ochronie zwierząt.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd zwrócił również uwagę, że choć porządek i zdrowie publiczne stanowią wartości uzasadniające ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności (art. 31 ust. 2 Konstytucji RP) to ograniczenia te powinny mieć charakter proporcjonalny do innych wartości konstytucyjnie chronionych. Taką wartością, zgodnie z art. 31 ust. 1 Konstytucji RP, jest wolność jednostki, rozumiana przede wszystkim jako swoboda decydowania o własnym postępowaniu. Tym samym ingerencje władzy publicznej w tę swobodę następować mogą tylko w sytuacjach i formach przewidzianych konstytucyjnie. Innymi słowy, zasada wolności formułuje domniemanie swobody decyzji i działań, natomiast dla poddawania ich ograniczeniom konieczna jest zawsze interwencja prawodawcy, która winna odpowiadać zasadzie proporcjonalności przewidzianej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zasada proporcjonalności daje wyraz przekonaniu, że stopień intensywności ingerencji w sytuację prawną jednostki musi znajdować prawne uzasadnienie, czyli musi być odpowiednie do celu, któremu służy dana regulacja. Musi to więc być ograniczenie racjonalne. Jako sprzeczne z podstawowymi zasadami ustawy o ochronie zwierząt należało ocenić regulację dotyczącą zakazu wypuszczania zwierząt bez dozoru poza teren nieruchomości, a w budownictwie wielorodzinnym poza obręb własnego mieszkania.

Wyrok ten stanowił temat artykułu w Rzeczpospolitej z dnia 8 października 2020 r., str. A11.

Zagadnienie dotyczące nałożenia w regulaminie utrzymania czystości i porządku na terenie gminy, obowiązków na właścicieli utrzymujących zwierzęta domowe było przedmiotem także sprawy o sygn. akt II SA/GI 346/20.

Wyrokiem z dnia 22 lipca 2020 r. Sąd stwierdził nieważność przepisu tego regulaminu, w którym osoby utrzymujące zwierzęta domowe zobowiązano w ust. 1 „do zapewnienia odpowiednich środków bezpieczeństwa dla otoczenia i właściwej opieki na zwierzętami”, a w ust. 2 zobowiązano "w miejscach przeznaczonych do wspólnego użytku prowadzenia psa na smyczy, a psa rasy uznawanej za agresywną lub w inny sposób zagrażającego otoczeniu - w nałożonym kagańcu".

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Sąd zaprezentował analogiczną, jak w powyższym wyroku w sprawie II SA/GI 345/20, argumentację odnoszącą się do zgodności nałożonych obowiązków z konstytucyjną zasadą proporcjonalności. Sąd wskazał również, że delegacja ustawowa z art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy o utrzymaniu czystości zobowiązuje rady gminy do określenia obowiązków osób utrzymujących zwierzęta w taki sposób, by osiągnąć skutki wyznaczone przez ustawodawcę, tj. ochronę przed zagrożeniem lub uciążliwością dla ludzi. Dla osiągnięcia tego celu nie ma potrzeby wprowadzania aż tak rygorystycznych i bezwzględnych wymogów, nie uwzględniając przy tym szczególnych sytuacji pozwalających na odstępnie od wprowadzonego nakazu wyprowadzania psów w jedynie na smyczy lub w kagańcu np. z uwagi na specyficzne cechy biologiczne, z racji wieku, stanu zdrowia czy fizjologii zwierząt.

Zdaniem Sądu kontrolowana regulacja regulaminu jest w tym zakresie bardziej rygorystyczna niż przewidziano to w ustawie o ochronie zwierząt. Nadto wprowadzenie w tym przepisie treści „w inny sposób zagrażającego otoczeniu” jest zabiegiem mało jasnym i nieprecyzyjnym. Sąd wskazał, że nieprecyzyjna redakcja przepisu prawa miejscowego nakładająca na obywatela obowiązek podlegający egzekwowaniu powoduje u jego adresatów niepewność co do zakresu ich praw i obowiązków, organom zaś, które ją stosują daje zbyt dużą swobodę i możliwość zastępowania prawodawcy w zakresie przesądzania tych kwestii, które uregulował w sposób niejasny i nieprecyzyjny.

Sąd wytknął organowi również zbyt ogólne uregulowanie w postaci „do zapewnienia odpowiednich środków bezpieczeństwa dla otoczenia i właściwej opieki na zwierzętami”, niespełniający również wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady dostatecznej określoności i jasności norm prawnych (zasada prawidłowej legislacji), pozwalających ustalić jednoznaczną treść prawa i obowiązków z nich wywodzonych i nie powodujących przez to rozbieżności w procesie ich stosowania.

3.5. POZOSTAŁE WYBRANE ZAGADNIENIA Z ZAKRESU DZIAŁALNOŚCI
UCHWAŁODAWCZEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

W wyroku z dnia 21 stycznia 2020 r. w sprawie o sygn. akt III SA/GI 944/19, na skutek skargi Wojewody, Sąd wypowiedział się odnośnie do zakresu regulacji uchwały w przedmiocie zasad i trybu przeprowadzenia konsultacji społecznych w sprawie budżetu partycypacyjnego.

Na wstępie Sąd zwrócił uwagę, że kompetencje nadzorcze określone w art. 91 u.s.g. w stosunku do uchwały będącej przedmiotem zaskarżenia przysługiwały Wojewodzie, a nie Regionalnej Izbie Obrachunkowej, albowiem uchwała nie jest aktem z zakresu spraw finansowych poddawanych nadzorowi Izby. Sąd wskazał przy tym na art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2019 poz. 2137, ze zm.).

Przechodząc do merytorycznych rozważań Sąd stwierdził, że zasadniczy spór między stronami sprowadza się do oceny zgodności uchwały w sprawie zasad i trybu przeprowadzenia konsultacji społecznych z mieszkańcami Miasta w sprawie Budżetu Partycypacyjnego w tym Mieście na 2020 rok z treścią art. 5a ust. 4, ust. 6 i ust. 7 u.s.g.

Wojewoda zarzucił zaskarżonej uchwale wykroczenie poza wyznaczone ustawą upoważnienia do stanowienia prawa, brak w kontrolowanym akcie jego obligatoryjnych elementów, ujęcie elementów nie przewidzianych zakresem delegacji ustawowej. Rada Miasta stanęła na stanowisku, że podjęta uchwała zawiera obligatoryjne elementy określone zakresem art. 5a ust. 4 ust. 6, ust. 7 u.s.g., zaś istniejące uchybienia jak brak delegacji ustawowej do zamieszczenia w oświadczeniach odwołania do odpowiedzialności karnej nie stanowi jednak rażącego naruszenia prawa, które może skutkować stwierdzeniem nieważności uchwały.

Uznając trafność stanowiska zajętego przez Wojewodę, Sąd przywołał treść art. 5a ust. 2 i 7 u.s.g., wywodząc, że upoważnienie zawarte w tej regulacji prawnej nie daje radzie gminy podstaw do stanowienia aktów prawa miejscowego regulujących materie inne niż wymienione w tym przepisie, ani też pomijania kwestii które winny być obligatoryjnie uregulowane w uchwale w

Wojewódzki Sąd Administracyjny

sprawie zasad i trybu przeprowadzania konsultacji społecznych z mieszkańcami Miasta.

Stwierdzając nieważność zaskarżonej uchwały w całości Sąd wskazał, że jak wynika z treści art. 5a ust. 7 pkt 2 u.s.g. wymagana liczba podpisów mieszkańców popierających projekt nie może być większa niż 0,1% mieszkańców terenu objętego pulą budżetu obywatelskiego, w którym zgłaszany jest projekt. Tymczasem jak wynika z treści § 3 ust. 5 załącznika nr 1 do uchwały propozycja projektu musi zostać poparta pisemnie na formularzu przez co najmniej 70 mieszkańców, gdzie osoba zgłaszająca projekt nie jest wliczana w grono osób popierających projekt. W sytuacji, gdy zgodnie z danymi Głównego Urzędu Statystycznego liczba mieszkańców miasta wynosi 31.974, to minimalna liczba podpisów wymaganych pod danym projektem wynosi 31 osób. W konsekwencji wskazanie w uchwale, że propozycja projektu powinna być poparta pisemnie na formularzu przez co najmniej 70 mieszkańców przekracza w sposób rażący zakres delegacji z art. 5a ust 7 pkt 2 u.s.g. Zdaniem Sądu już ta niezgodność z prawem uzasadnia stwierdzenie nieważności spornej uchwały w całości, gdyż ma ona wpływ na możliwość funkcjonowania w obrocie prawnym uchwały w tym przedmiocie jako całości.

Sąd stwierdził również, że Rada Miasta nie wypełniła delegacji z art. 5a ust. 7 pkt 3 u.s.g. w zakresie określenia zasad oceny zgłoszonych projektów co do ich wykonalności technicznej. Sąd zauważył, że w § 4 ust. 1 załącznika nr 1 do uchwały wskazano, iż formularze z propozycjami projektów podlegają weryfikacji pod względem formalnym, rzeczowym i finansowym. Sąd ocenił jednak, że nie oznacza to, iż w/w postanowienia regulują zasady oceny wykonalności technicznej projektu. Skoro w uchwale mogą znaleźć się tylko takie postanowienia, których przedmiot mieści się w zakresie wyznaczonym w art. 5a ust. 2 i 7 u.s.g. to wszelkie odstępstwa (naruszenie delegacji ustawowej poprzez jej przekroczenie, czy też przez jej niewypełnienie w całości) od katalogu sformułowanego w tym przepisie, przesądzają o naruszeniu przepisu upoważniającego, jak i konstytucyjnej zasady praworządności w zakresie legalności aktu prawa miejscowego, co stanowi istotne naruszenie prawa, którego skutkiem jest stwierdzenie jego nieważności. Nadto, zdaniem Sądu, w uchwale nie uregulowano, wymienionego w art. 5a ust. 7 pkt 3 u.s.g., trybu

Wojewódzki Sąd Administracyjny

odwołania od decyzji o niedopuszczeniu projektu budżetu obywatelskiego do głosowania.

W ramach naruszeń związanych z przekroczeniem przez organ delegacji ustawowej Sąd wskazał, że kwestie dotyczące niewykorzystanych środków finansowych na zrealizowanym projekcie, modyfikacji projektu w trakcie jego realizacji, czy też nierozdysponowanych środków, nie dotyczą wymagań, jakie powinien spełniać projekt budżetu obywatelskiego (§ 6 ust. 17-20 załącznika nr 1 do uchwały). Podobną uwagę Sąd podniósł w odniesieniu do treści § 8 ust. 1 i ust. 2 załącznika nr 1 do uchwały, dotyczących monitoringu realizacji projektów i ewaluacji procedury w procesie wdrażania budżetu obywatelskiego.

Powołując się na pogląd wyrażony w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2007 r. sygn. akt II SA/GI 629/06, Sąd podkreślił, że brak wypełnienia delegacji ustawowej wobec pominięcia w uchwale jednego z jego koniecznych elementów, należy kwalifikować jako istotne naruszenie prawa, gdyż za wadliwą należy uznać nie tylko uchwałę podjętą z naruszeniem upoważnienia ustawowego, ale również uchwałę, która takiego upoważnienia w swej treści nie realizuje.

Jako naruszające zakres ustawowego umocowania Sąd uznał również określony zaskarżoną uchwałą wymóg złożenia oświadczenia zgłaszającego z odwołaniem się do odpowiedzialności karnej.

Nadto, Sąd ocenił, że dane osobowe objęte treścią formularza zgłoszenia projektu, w zakresie ujęcia w nim numeru PESEL zgłaszającego, numeru telefonu i adresu e-mail, wykraczają poza zakres danych niezbędnych do realizacji celu, dla którego dane są przetwarzane. Nie są one bowiem niezbędne do weryfikacji i ustalenia czy osoba, która dokonuje zgłoszenia projektu w istocie jest mieszkańcem gminy. Można sprawdzić na podstawie innych danych zawartych w formularzu a to imię i nazwisko oraz adres zamieszkania. W konsekwencji żądanie tych danych jest nadmierne i nie adekwatne do zamierzonego celu, a zatem nie jest uzasadnionym i celowym ich wymaganiem.

Wyrok ten stanowił przedmiot artykułu, który ukazał się w nr 3 Kwartalnika Samorządu Terytorialnego z 2020 r. - „Orzecznictwo w sprawach samorządowych”, str. 43.

Wyrokiem z dnia 14 lipca 2020 r. sygn. akt III SA/GI 15/20 Sąd, na skutek skargi Rzecznika Praw Obywatelskich, stwierdził nieważność uchwały Rady Gminy w przedmiocie powstrzymania ideologii LGBT przez wspólnotę samorządową.

Uznając swoją kognicję w tej sprawie, wynikającą z art. 3 § 2 pkt 6 p.p.s.a. Sąd, nawiązując do argumentacji skargi Rzecznika Praw Obywatelskich, wskazał, że zaskarżona uchwała jest aktem podjętym przez organ administracji publicznej w przypisanej mu formie uchwały i dotyczy spraw z zakresu administracji publicznej - zadań gminy określonych w art. 7 u.s.g. Nadto, Sąd zauważył, że zaskarżona uchwała spełnia warunki do uznania jej za akt z zakresu administracji publicznej również w oparciu o warunki, jakie zostały określone w uchwale 7 sędziów NSA o sygn. I OPS 14/13, powołanej przez uczestnika postępowania. Jest bowiem zajęciem przez organ stanowiska w formie uchwały w sprawach dotyczących administracji publicznej i jednocześnie nakreśla kierunki działań i obowiązki dla organu wykonawczego gminy oraz innych podmiotów, głównie oświatowych. Stanowi o tym, że Rada Gminy nie zgodzi się na „instalowanie w szkołach funkcjonariuszy poprawności politycznej”, nie zgodzi się na prowadzenie w szkołach zajęć zgodnych z wytycznymi WHO, będzie bronić nauczycieli i przedsiębiorców w określonych sytuacjach, a więc będzie ingerować w określone sytuacje. Tak więc wypowiedź Rady Gminy na temat jej zadań jest w uchwale powiązana z ich realizacją. Powołanie w jej podstawie prawnej art. 18 ust. 2 pkt 2 u.s.g. wskazuje wyraźnie na wydanie aktu ustalającego kierunki działania wójta. Przepis ten stanowi, że do wyłącznych właściwości rady gminy należy stanowienie o kierunkach działania wójta. Sąd podkreślił, że dopuszczalność skargi do sądu administracyjnego na tego rodzaju akt jest niekwestionowana w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Sąd podał, że zaskarżona uchwała ma charakter mieszany, tj. indywidualny i generalny, nie jest aktem, który nie posiada adresata i do nikogo nie kieruje dyrektyw określonego działania, jak należałoby uznać w przypadku deklaracji światopoglądowej, ideologicznej bądź jakiegokolwiek innej. Jej charakter indywidualny wynika stąd, że odnosi się wprost do wójta (art. 18 ust. 2 pkt 2 u.s.g.), a generalny posiada dlatego, że dotyczy wszelkich innych,

Wojewódzki Sąd Administracyjny

niewskazanych konkretnie podmiotów gminnych, których zadań i kompetencji dotyczą kwestie poruszone w uchwale.

Sąd wskazał także na konstytucyjny aspekt sprawy powołując się na regulację art. 7 i art. 184 Konstytucji.

Przechodząc do oceny zgodności z prawem zaskarżonej uchwały Sąd na wstępie zwrócił uwagę, że zarówno akt o charakterze władczym, jak i akt nieposiadający tej cechy, muszą mieścić się w granicach wyznaczonych gminie przepisem art. 6 u.s.g. Zakres działania gminy został zatem wyznaczony dwoma czynnikami: sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, sprawy niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

Następnie Sąd udzielił odpowiedzi na pytanie, czy uchwała ta jest aktem władczego realizowania zadań administracji, czy tylko deklaracją ideologiczną, a więc aktem niewładczym. Wskazał na jej mieszany charakter, wyjaśniając, że jest deklaracją ideową w tej części, w której odwołuje się do wielowiekowej kultury opartej na wartościach chrześcijańskich, do wierności tradycji narodowej i państwowej, jako wartościach istotnych, fundamentalnych dla wspólnoty, jaką jest Gmina. Nie wyczerpuje to jednak jej treści i znaczenia, ponieważ radni stwierdzili jednocześnie, że nie zgadzając się z bliżej niesprecyzowaną „ideologią LGBT”, sprzeciwiają się obecności w szkołach określonych osób, tak zwanych „latarników”, nie zgadzają się z wprowadzeniem do programu nauczania określonych treści, będą ingerować, gdy nauczycielom i przedsiębiorcom będą narzucane określone kryteria działania, dobór pracowników czy kontrahentów. W ocenie Sądu taka uchwała jest już stanowieniem o kierunkach działań organu wykonawczego Gminy na mocy art. 18 ust. 2 pkt 2 u.s.g. Uchwała jest również skierowana jako dyrektywa wykonawcza do innych podmiotów gminnych – dyrektorów szkół i placówek oświatowych, którym zabrania się współpracy z określonymi osobami („latarnikami”) i zabrania się prowadzenia zajęć na wskazane w niej tematy. Jednocześnie dalsze jej postanowienia, dotyczące nauczycieli i przedsiębiorców, obrazują przyszłe cele i kierunki działań organu stanowiącego Gminy w określonych sytuacjach, stanowią wytyczne w stosowaniu prawa.

Przesądżając kwestię władczego charakteru zaskarżonej uchwały Sąd przeszedł do oceny jej podstaw prawnych, dzieląc pogląd strony skarżącej,

Wojewódzki Sąd Administracyjny

że uchwała została podjęta bez takiej podstawy. Sąd zaznaczył, że brak jest podstawy prawnej do przyjęcia, iż gmina ma prawo do wpływania na program nauczania w szkołach, na określanie sposobu realizacji zdań edukacyjnych i wychowawczych, w szczególności we współpracy z rodzicami i organizacjami zewnętrznymi. Te kwestie regulują przepisy Prawa oświatowego, które tego rodzaju kompetencje przyznają ministrowi właściwemu do spraw oświaty i wychowania oraz w sensie wykonawczym dyrektorom szkół i placówek oświatowych.

Sąd nie znalazł również podstaw prawnych do ingerencji gminy w reguły działania przedsiębiorców, dobór pracowników i kontrahentów, wskazując, że są to zagadnienia regulowane przepisami prawa gospodarczego i prawa pracy.

Sąd nie podzielił tym samym stanowiska, w myśl którego zaskarżona uchwała została podjęta w zakresie działania gminy, w obszarze szeroko pojętej kultury, życia społecznego, edukacji i rodziny, o czym stanowi art. 7 u.s.g. Zdaniem Sądu, przepis ten nie może być rozpatrywany w oderwaniu od normy z art. 6 u.s.g.

W dalszej części uzasadnienia Sąd przedstawił argumentację, zgodnie z którą Rada Gminy zajęła stanowisko w sprawach ogólnokrajowych, a nie w sprawach lokalnych, gminnych.

Następnie dokonując ustaleń, co jest przedmiotem zaskarżonej uchwały i do kogo uchwała ta się odnosi, Sąd doszedł do wniosku, że tak sformułowana uchwała dotyczy ludzi z grona LGBT i ma dla nich skutek dyskryminujący, a ta dyskryminacja polega na wykluczeniu ze wspólnoty. Sąd wskazał także, że postanowienia, iż gmina jest strefą wolną od ideologii LGBT nie da się odseparować od osób z tego grona, jest przejawem ich dyskryminacji z uwagi na preferencje seksualne i tożsamość płciową. Stanowi naruszenie art. 32 Konstytucji, a także art. 14 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (Dz.U. z 1993 poz. 284 - dalej zwanej EKPCz) oraz art. 21 ust. 1 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 2007 r. 303.1).

Sąd zaakcentował, że przy ocenie zaskarżonej uchwały nie można pominąć aktualnej sytuacji społecznej i nie dostrzec jej skutków. Tego rodzaju uchwała przyczynia się do stygmatyzacji ludzi z grona LGBT, wzmaga ich poczucie zagrożenia, krzywdzi ich.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Za słuszne zarzuty Sąd uznał również naruszenie art. 30, art. 47 i art. 54 Konstytucji oraz na art. 8 i 10 EKPCz.

Sąd podał m.in., że redakcja zaskarżonej uchwały narusza godność osób, które opisuje i do których się odnosi. Stawia im bez jakiegokolwiek uzasadnienia ciężkie zarzuty, posługując się sloganami i przypisując niegodne intencje i działania. Wyjaśnił przy tym, że choć prawo do wolnego wyrażania swoich poglądów z art. 54 ust. 1 Konstytucji przynależy także wspólnocie samorządowej, która wypowiada się przez swoje organy, to w przypadku organów władzy publicznej, obowiązują wyższe standardy, wynikające, między innymi z art. 7 i art. 30 Konstytucji, a polegające na bezwzględnym poszanowaniu godności ludzkiej, która jest nienaruszalna. Natomiast wskazanie wprost zaskarżonej uchwały na co Rada Gminy nie zgadza się w debacie publicznej i w życiu społeczności, w prosty sposób zmierza do ograniczania wolności wypowiedzi. Sąd zgodził się z Rzecznikiem Praw Obywatelskich, że jednym z najważniejszych przejawów prawa do ochrony prywatności jest zakaz ingerencji władz publicznych w sferę życia prywatnego obywateli, wskazując, że taką sferą bez wątpienia jest ich życie seksualne, orientacja seksualna, tożsamość płciowa.

W ocenie Sądu zaskarżona uchwała godzi nadto w regulację art. 70 ust. 1 oraz art. 73 Konstytucji, gdyż przez wykluczenie pewnych treści z programu nauczania wskazuje wyraźnie na wolę ograniczenia tematów do nauki i równocześnie do nauczania. Sąd podkreślił przy tym m.in., że przyznanie komuś prawa nie oznacza obowiązku korzystania z niego, ale jeśli ktoś nie chce z tego prawa korzystać, to nie znaczy, że może wymagać tego samego od współobywateli. Zwrócił również uwagę na drugi aspekt, że prawo do wychowywania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniami nie przysługuje tylko tej części społeczności, która podziela ten światopogląd i system wartości, na bazie którego powstała zaskarżona uchwała. Przysługuje również obywatelom o odmiennym światopoglądzie i systemie wartości. Oni również mogą powoływać się na art. 48 ust. 1 Konstytucji i domagać się ochrony prawa do wychowywania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniami i w tym wymiarze zaskarżona uchwała narusza ten przepis konstytucyjny.

Powyższe orzeczenie było przedmiotem szerokiego zainteresowania mediów, w tym: TVN24, TVP, TV Silesia, Tok FM oraz Polskiej Agencji Prasowej.

Przedmiotem kontroli Sądu w sprawie o sygn. akt III SA/GI 119/20 było rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzające nieważność uchwały Rady Miejskiej jedynie w zakresie nowych regulacji określających wysokość oraz szczegółowe warunki przyznawania nauczycielom dodatków do wynagrodzenia zasadniczego, szczegółowe warunki obliczania i wypłacania wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe i godziny doraźnych zastępstw. Organ nadzoru pozostawił natomiast w obrocie prawnym część w/w uchwały, na mocy której uchylono wcześniejszą uchwałę Rady Miejskiej w sprawie regulaminu wynagradzania nauczycieli w szkołach i placówkach prowadzonych przez skarżącą. W konsekwencji braku stwierdzenia nieważności w uchwały tej ostatniej części doszło do zupełnego usunięcia z obrotu prawnego regulacji wynagradzania nauczycieli w placówkach skarżącej.

Sąd przyznał rację skarżącej, że zasada prawidłowej legislacji ma doniosłe znaczenie w systemie prawa i jej wagę niejednokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Wskazał, że składa się na nią szereg dyrektyw złączonych pod względem aksjologicznym (służą one ochronie wspólnych wartości, jakimi są zaufanie obywateli do państwa i prawa oraz pewność prawa) oraz funkcjonalnym (stanowią dyrektywy kierowane do prawodawcy i odnoszą się do procesu tworzenia prawa).

Sąd zwrócił uwagę, że doktryna jest zgodna w kwestii złożoności zjawiska legislacji administracyjnej, na którą składają się, oprócz samego aktu wydanego przez organ umocowany do tego przepisami prawa, zasady, formy, techniki oraz tryby tworzenia i ogłaszania aktów prawnych przez podmioty administracji bądź też działania tych podmiotów będące partycypacją przy tworzeniu prawa przez inne organy władzy publicznej.

Zdaniem Sądu skoro o dobrej legislacji administracyjnej świadczy przede wszystkim potrzeba budowania zaufania do prawodawcy, poczucia obywatelskiej godności i stabilności prawnej oraz nadzwyczajnej odpowiedzialności tych, którzy tworzą prawo i nadzorują jego prawidłowość, to w demokratycznym państwie prawnym nie ma miejsca dla konstruowania prawa w sposób arbitralny; dla tworzenia prawa niefunkcjonalnego, niesłużącego osiągnięciu stawianych przed

nim celów. Działania każdego podmiotu w procesie tworzenia i nadzorowania prawa obwarowane są rozmaitymi uwarunkowaniami i wymogami. Do cech dobrej legislacji zalicza się w doktrynie m.in.: jej skuteczność warunkowaną funkcjonalnością i kompletnością tworzonego prawa, akceptowalność prawa przez zainteresowanych i jego stabilność, dostępność i komunikatywność tekstu prawnego, wkomponowanie w ugruntowany system prawny. Sąd podkreślił, że zgodnie z art. 83 Konstytucji RP każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej, w tym oczywiście także prawa administracyjnego. Z tego wynika, że szczególne znaczenie ma jego jakość i związana z nią zasada poprawnej (przyzwoitej, dobrej) legislacji. Elementem tej zasady – na co wskazano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (m.in. wyrok z 14 lipca 2010 r., Kp 9/09, OTK-A 2010, nr 6, poz. 59) – jest wymóg przestrzegania zasad racjonalności i bezpieczeństwa prawnego. Wypływa z nich nakaz tworzenia prawa przede wszystkim stabilnego, zwięzłego, przejrzystego i precyzyjnego, możliwego do przewidzenia przez adresatów norm.

Tym samym, w ocenie Sądu, organ nadzoru dokonując analizowania norm badanego aktu zobligowany był do uwzględnienia całościowego uregulowania danego zagadnienia i jako strażnik prawidłowego prawodawstwa powinien umożliwić płynne przejście między kolejnymi regulacjami regulaminów wynagradzania, aby nie dopuścić do powstania luki prawnej. Brak więc systemowej analizy kwestionowanej uchwały spowodował niedopuszczalną lukę prawną w regulacjach wynagradzania nauczycieli i w konsekwencji brak podstaw prawnych do ustalania i wypłacania świadczeń pieniężnych, co stanowiło naruszenie prawa mające wpływ na wynik sprawy.

W wyroku z dnia 27 sierpnia 2020 r. sygn. akt III SA/GI 253/20 Sąd zawarł tezę: „Z punktu widzenia procesowego, w zasadzie obojętne jest, która z jednostek organizacyjnych prokuratury dokonuje danej czynności, ponieważ wszystkie są czynnościami tej samej jednolitej instytucji. Każdy prokurator wykonując zleconą mu czynność równocześnie reprezentuje prokuraturę jako całość i odwrotnie, każdy czynność prokuratora obciąża skutkami swojego działania całą prokuraturę. Zasada ta w ogólnym kształcie nie ogranicza roli prokuratora na poszczególnych szczeblach. Nie

oznacza to jednak, że może każdy prokurator danej jednostki prokuratury wnosić skargę do sądu administracyjnego bez wiedzy i akceptacji przełożonego oraz we własnym imieniu. Prokurator działa w imieniu danej jednostki organizacyjnej, którą na zewnątrz reprezentuje jej zwierzchnik a zarazem organ prokuratury (zobacz wyrok NSA, sygn. akt I OSK 569/14 z 26.02.2016 r., publ. CBOSA).”

Zdaniem Sądu prokurator Prokuratury Okręgowej, imiennie wskazany przez przełożonego mógł sporządzić skargę i ją podpisać ale winien ją wnieść za pismem przewodnim Prokurator Okręgowy (jak akt oskarżenia), który zapewnia udział prokuratora w rozprawie lub składa wnioski w tej kwestii do Prokuratora Regionalnego. Mógł też sporządzić skargę z umocowania Prokuratora Okręgowego, zgodnie z zakresem zleconych mu zadań lub czynności o czym stanowi ustawa z 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze (tj. Dz. U. z 2019 r., poz.740 – dalej zwanej p.p.) w art. 4. Prokurator działa jako organ realizujący zadania prokuratury w zakresie strzeżenia praworządności. Inne też są uprawnienia prokuratora wnoszącego skargę a inne wstępującego do postępowania (uchwała NSA z 10 kwietnia 2016 r., sygn. akt I OPS 6/05).

Sąd stwierdził, że zadania prokuratury wynikające z ustawy wykonują różni prokuratorzy, a reprezentacja danej jednostki organizacyjnej nie budzi wątpliwości i jest określona w Dziale II powyższej ustawy, zatytułowanym „Organizacja prokuratury”. Wobec tego oczywistym jest, że daną jednostką organizacyjną prokuratury, kieruje odpowiednio prokurator rejonowy, prokurator okręgowy, prokurator regionalny i Prokurator Krajowy, który jest jednocześnie przełożonym prokuratorów wykonujących czynności w danej jednostce organizacyjnej.

W ramach przedstawionej argumentacji Sąd wskazał m.in., że każdy prokurator wykonuje czynności określone w art. 3 § 1 pkt 1 i 7 (prowadzenie lub nadzorowanie postępowania przygotowawczego w sprawach karnych oraz sprawowanie funkcji oskarżyciela publicznego przed sądami; zaskarżanie do sądu niezgodnych z prawem decyzji administracyjnych oraz udział w postępowaniu sądowym w sprawach zgodności z prawem takich decyzji), chyba że w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki organizacyjnej prokuratury, a w stosunku do tego kierownika - kierownik jednostki organizacyjnej wyższego

Wojewódzki Sąd Administracyjny

stopnia, zarządzi inaczej. Prokurator przełożony może powierzyć podległym prokuratorom wykonywanie czynności należących do jego zakresu działania, chyba że ustawa zastrzega określoną czynność wyłącznie do jego właściwości (art. 9 § 1 p.p.). Do podstawowych zadań prokuratury regionalnej należy zapewnienie udziału prokuratora w postępowaniach prowadzonych na podstawie ustawy przed sądami powszechnymi i wojewódzkimi sądami administracyjnymi (art. 22 p.p.). Udział prokuratora w postępowaniu cywilnym, administracyjnym, w sprawach o wykroczenia oraz w innych postępowaniach określają ustawy (art. 67 p.p.).

Sąd odwołał do regulacji art. 8 § 1 i art. 50 § 1 p.p.s.a. oraz art. 182 -189 k.p.a., a także art. 70 p.p., wywodząc, że ich treść nie oznacza, że każdy prokurator danego szczebla może kierować imiennie wniosek do organu czy skargę do sądu administracyjnego. Zdaniem Sądu norma zawarta w art. 184 § 3 k.p.a., która stanowi, że sprzeciw od decyzji wydanej przez ministra wnosi Prokurator Generalny nie oznacza, że nie może on wnieść sprzeciwu od decyzji wydanej przez inny organ, jak również, że sprzeciw od decyzji innego organu może wnieść każdy prokurator zatrudniony w jednostce organizacyjnej prokuratury niezależnie od szczebla. Według Sądu z systematyki aktu prawnego wynika, że może to uczynić Prokurator Regionalny, Prokurator Okręgowy czy Prokurator Rejonowy. Przeczy temu także § 57 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. - Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1206, ze zm. - zwany dalej Regulaminem).

W ocenie Sądu skargę wnosi organ, a prokurator jest jego pracownikiem. Organem jest prokurator rejonowy, prokurator okręgowy i Prokurator Generalny (organ naczelny). Prokurator jednostki danego szczebla działa samodzielnie, ale w zakresie umocowania przez przełożonego wynikającego z zakresu czynności czy indywidualnie zleconych zadań. Prokurator może uczestniczyć w każdym postępowaniu prowadzonym przez organy władzy i administracji publicznej, sądy i trybunały, chyba że ustawy stanowią inaczej (art. 5 p.p.), ale czyni to gdyż "Prokurator przełożony może powierzyć podległym prokuratorom wykonywanie czynności należących do jego zakresu działania, chyba że ustawa zastrzega określoną czynność wyłącznie do jego właściwości. Właściwość prokuratora

Wojewódzki Sąd Administracyjny

oznacza zakres jego czynności w jednostce organizacyjnej prokuratury (art. 9 p.p.). Prokurator okręgowy jest prokuratorem przełożonym prokuratorów prokuratury okręgowej oraz prokuratorów rejonowych i prokuratorów prokuratur rejonowych na obszarze działania prokuratury okręgowej (art. 23 § 4 p.p.).

Sąd przywołał ponadto § 28 pkt 9 Regulaminu, w którym wśród zadań komórek organizacyjnych w prokuraturze regionalnej wskazano udział prokuratorów w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Wskazał, że tożsame regulacje zawarto w § 30 pkt 10 „Zadania komórek organizacyjnych w prokuraturze okręgowej”. Sąd zwrócił uwagę, że dla komórek organizacyjnych prokuratury rejonowej przewidziano tylko w § 36 pkt 5 udział prokuratorów w postępowaniu administracyjnym. Natomiast zgodnie z § 59 pkt 1 „Kierownicy jednostek dokonują podziału czynności podległych im prokuratorów, określając zakres i rodzaj wykonywanych przez nich zadań, z jednoczesnym wskazaniem czynności zastrzeżonych dla siebie (...). Jak wynika z § 59 pkt 8 „Podziału czynności dokonuje się w formie zarządzenia, którego treść podaje się do wiadomości wszystkich pracowników, czyniąc o tym adnotację z datą i podpisem zainteresowanych”. Zdaniem Sądu treść § 64 pkt 1 Regulaminu jednoznacznie wskazuje, że użyte w ustawie słowo „prokurator” odnosi się do organu - szefa jednostki danego szczebla, gdyż potwierdza to zapis „Nadzór służbowy nad czynnościami podległych prokuratorów”. Prokuratorzy, niezależnie od obowiązków określonych w art. 3 § 1 pkt 1 p.p. (Realizacja zadań prokuratury), sprawują nadzór służbowy nad czynnościami podległych prokuratorów, mogą wydać im polecenie, odebrać sprawę itd. Pismo przewodnie do aktu oskarżenia podpisuje kierownik jednostki, co wynika z § 228 pkt 1 Regulaminu - Akt oskarżenia przesyła do sądu odpowiednio (...), czy „Prokurator rejonowy może podjąć czynności przed sądem okręgowym jako sądem pierwszej instancji, jeżeli uzasadniają to wyniki postępowania prowadzonego w podległej mu jednostce” (§ 354 pkt 2). Skargę kasacyjną oraz skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia wnosi do Sądu Najwyższego odpowiednio prokurator okręgowy albo prokurator regionalny, przedstawiając niezwłocznie akta sprawy lub inne materiały Prokuraturze Krajowej. Prokurator okręgowy sporządza i wnosi skargi wymienione w ust. 1 tylko w sprawach, w których postępowanie zakończone zaskarżonym orzeczeniem zostało zainicjowane przez niego albo

podległego prokuratora rejonowego lub toczyło się z udziałem tych prokuratorów (§ 366 pkt 1 i pkt 2 Regulaminu). Według Sądu zapis ten nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, kto wnosi skargę do sądu administracyjnego. Jest jednoznaczny, że czyni to prokurator okręgowy a w drodze wyjątku prokurator rejonowy.

Wyrok ten był przedmiotem artykułu prasowego w Rzeczpospolitej z dnia 18 listopada 2020 r., str. F3.

Wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2020 r. sygn. akt III SA/GI 409/20 Sąd uchylił rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody dotyczące uchwały Rady Miasta zmieniającej statut tego Miasta w części dotyczącej zdalnych sesji.

W uchwale przyjęto, że w przypadku ogłoszenia stanu nadzwyczajnego na części lub na całym terytorium państwa, albo stanu epidemii, albo w przypadku zagrożenia życia lub zdrowia radnych, albo mienia znacznych rozmiarów, sesja rady może odbyć się za pomocą elektronicznych środków komunikacji na odległość. Radni zabierają głos oraz głosują zdalnie. Identyfikacja radnego i potwierdzenie jego obecności następuje przy użyciu elektronicznych środków komunikacji na odległość przekazujących obraz i dźwięk.

Organ nadzoru stwierdził nieważność uchwały twierdząc, że Rada Miasta nie może w statucie określić, że jej sesje mogą być prowadzone za pomocą elektronicznych środków komunikacji na odległość. Podkreślił, że dyspozycja art. 15zxx ust. 1 ustawy COVID-19 nie została włączona do ustaw ustrojowych dotyczących samorządu, nie stanowi więc podstawy prawnej do odbywania sesji rady gminy w sposób zdalny.

Sąd uwzględnił skargę, wskazując, że z art. 15 zxx ustawy COVID-19 wynika jednoznacznie, że zdalny tryb obradowania mógł zostać wykorzystany przez przewodniczącego rady gminy zwołującego sesję i obradującą na sesji radę gminy. Uprawnienie rady gminy do „normalnego”, tj. wynikającego z u.s.g. i statutu gminy, przeprowadzenia sesji nie zostało w żaden sposób wyłączone. Art. 15 zxx ust. 1 ustawy COVID-19 wprowadza jedynie i tylko okresowo od 31 marca 2020 r. do czasu odwołania stanu epidemii (oraz w przypadku jego ponownego wprowadzenia, stanu zagrożenia epidemicznego) rozwiązanie alternatywne. Takie też założenie przewidziano w § 34a Statutu, o czym świadczy określenie

„sesja Rady może odbywać się za pomocą elektronicznych środków komunikacji na odległość”, co nie wyklucza możliwości procedowania w sposób tradycyjny.

Sąd wskazał, że ustawodawca określił dwie formy zdalnego trybu obradowania, a wśród nich także obradowanie z wykorzystaniem środków porozumiewania się na odległość. Nie określono wprost, czy w rozumieniu ustawy obejmują one także środki komunikacji elektronicznej lub choćby niektóre z nich.

W ocenie Sądu w użytym w ustawie COVID-19 sformułowaniu „środki porozumiewania się na odległość” jak najbardziej mieszczą się także przynajmniej niektóre środki komunikacji elektronicznej. Natomiast konieczne jest rozważenie, czy konkretny środek komunikacji elektronicznej umożliwia przeprowadzenie sesji organu stanowiącego. Rozwiązanie to musi bowiem uwzględniać m.in. możliwość skutecznej identyfikacji każdego z radnych. Sąd nie miał jednakże wątpliwości, że celem ustawodawcy było umożliwienie m.in. radom gmin i ich komisjom funkcjonowania w zdalnym trybie obradowania, i to przy przyjęciu tego założenia należy dokonywać wykładni pozostałych przepisów ustawy z o samorządzie gminnym dotyczących sesji, co w praktyce nastręcza wątpliwości wobec zwięzłości nowej regulacji.

Sąd zwrócił uwagę, że w związku z ogłoszonym na obszarze RP stanem epidemii wprowadzone zostały obostrzenia, dotyczące m.in. gromadzenia się osób, które wywarły bezpośredni wpływ na funkcjonowanie organów administracji publicznej, w tym organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. Z tego też względu zaistniała potrzeba dostosowania organizacji pracy tych organów do panującej sytuacji, w celu zapewnienia realizacji ciężących na nich zadań i obowiązków wynikających z przepisów powszechnie obowiązującego prawa.

Zdaniem Sądu wykładnia przepisów musi uwzględniać art. 11b u.s.g. w zw. z art. 18 ustawy z dnia 6 września 2001r. o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. 2019 r. poz. 1429, ze zm.- dalej zwanej u.d.i.p.) w zakresie jawności sesji, art. 14 u.s.g. w zakresie głosowania, w tym konieczność zapewnienia głosowania imiennego, art. 20 u.s.g. w zakresie transmitowania i utrwalania obrad, art. 24 u.s.g. w zakresie aktywnego udziału radnego w pracach rady. Ustawodawca nie ograniczył wprost stosowania przepisów gwarantujących

jawność w sytuacji przeprowadzenia sesji w trybie zdalnym. W przypadku sesji przeprowadzanej wyłącznie w trybie zdalnym mieszkańcy powinni mieć zapewniony dostęp do obrad również w trybie komunikacji elektronicznej, na co wskazał skarżący równocześnie określając możliwości techniczne. Jednocześnie zaskarżony przepis nie wyklucza możliwości sesji hybrydowej, w której wykorzystanie narzędzi właściwych dla trybu zdalnego będzie odbywać się w obecności przewodniczącego na sali rady. Wówczas możliwy byłby wstęp mieszkańców na salę, na której obecni są przewodniczący i część radnych, lub choćby na salę, w której z monitora byłby transmitowany przebieg sesji (np. wyniki głosowania art. 18 u.d.i.p.) W obu wskazanych wyżej przypadkach sesja powinna być transmitowana i utrwalana zgodnie z art. 20 ust. 1b u.s.g. Konieczne jest również wykorzystanie takich rozwiązań technicznych, które nie będą prowadziły do naruszenia przepisów o ochronie danych osobowych.

Według Sądu organ nadzoru powinien odnieść powyższe rozważania do uchwał wydanych w trybie zdalnym i dokonać indywidualnej oceny ich zgodności z prawem.

Orzeczenie to było przedmiotem artykułu prasowego w Rzeczpospolitej z dnia 5 listopada 2020 r., str. A10.

Z kolei uchwała Rady Gminy podjęta w trybie zdalnym i przegłosowana korespondencyjnie była przedmiotem rozstrzygnięcia nadzorczego Wojewody, które w wyniku skargi Gminy objęte zostało kontrolą sądową w sprawie o sygn. akt III SA/GI 554/20.

Wyrokiem z dnia 20 października 2020 r. Sąd uchylił zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze. Jako błędny ocenił bowiem zasadniczy zarzut organu nadzoru dotyczący naruszenia zasady jawności działania organów Gminy.

Udzielając odpowiedzi na pytanie, czy przepis art. 15zzx ust. 1 ustawy COVID-19 wyklucza zasadę jawności działań organów gminy, Sąd stwierdził, że nie ma podstaw do tak skrajnego twierdzenia, ale niewątpliwie są podstawy do przyjęcia, że zmianie ulega realizacja tej zasady w zależności od tego, w jakim trybie obraduje i podejmuje uchwały organ gminy. Ocena realizacji zasady jawności musi uwzględniać specyfikę trybu obradowania i głosowania oraz musi być do nich adekwatna.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Mając na względzie przedstawione uwagi Sąd wskazał, że przeprowadzone przez Radę Gminy w rozpatrywanej sprawie obrady i głosowanie nie naruszają prawa. Z protokołu sesji Rady Gminy z 26 maja wynika, że w terminie poprzedzającym sesję, pomiędzy 18 a 22 maja, doręczono radnym materiały dotyczące projektowanych uchwał, przewidzianych na zdalne obrady Komisji Rady. W tym czasie radni zgłaszali pytania i trzymywali stosowne odpowiedzi. Nie zgłoszono poprawek do projektów uchwał i zostały one zaopiniowane pozytywnie. Przewodniczący Rady przedstawił przedmiot obrad i zarządził przerwę w celu odebrania od radnych przebywających w swych miejscach zamieszkania kart do głosowania. Wyniki głosowania zostały podane do publicznej wiadomości łącznie z informacją o tym, jak głosowali poszczególni radni.

Sąd zauważył, że nie było to zatem obradowanie i głosowanie z wykorzystaniem środków porozumiewania się na odległość, a obradowanie i głosowanie korespondencyjne, jednakowoż dopuszczone przepisem art. 15zzx ust. 1 ustawy COVID-19. Radni nie pozostawali we wzajemnej łączności za pomocą środków porozumiewania się na odległość, a ich praca – przygotowanie do sesji i głosowanie - odbyło się korespondencyjnie. Wskazany przepis prawa pozostawia gminie prawo wyboru trybu obrad i głosowania: korespondencyjny, z wykorzystaniem środków porozumiewania się na odległość lub mieszany, a gmina nie musi tłumaczyć się przed organem nadzoru, który tryb wybiera. Jest to jej uprawnienie wynikające z tego przepisu.

Zdaniem Sądu, wobec tak wybranego trybu obrad i głosowania, możliwe wymogi zasady jawności podejmowania uchwał z art. 14 u.s.g. należy uznać za zachowane. Został upubliczniony wynik głosowania oraz sposób głosowania przez każdego z radnych. Zostały zachowane wymogi szerzej rozumianej zasady jawności działania organów gminy z art. 11b u.s.g. - zachowano prawo obywateli do uzyskiwania informacji, a także dostępu do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów gminy i komisji rady gminy. Nie było możliwe przy tym trybie obradowania zapewnienie obywatelom wstępu na sesję, a radnym jednoczesnego prowadzenia dyskusji, ale należy to zaliczyć do kosztów rozwiązywania sytuacji kryzysowych

związanych z COVID-19, przewidzianych i usankcjonowanych przez ustawodawcę.

Analogiczne stanowisko jak w powyższym wyroku Sąd zajął w sprawie o sygn. akt III SA/GI 559/20, uchylając wyrokiem z dnia 26 października 2020 r. zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzające nieważność uchwały Rady Gminy podjętej w trybie zdalnym i przegłosowanej korespondencyjnie.

Wyrok w sprawie o sygn. akt III SA/GI 559/20 był przedmiotem artykułu opublikowanego w Rzeczpospolitej z dnia 16 grudnia 2020 r., str. F3.

Wyrokiem z dnia 23 października 2020 r. sygn. akt I SA/GI 201/20 Sąd stwierdził nieważność uchwały Rady Miejskiej w Szczyrku w sprawie ustalenia miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową.

Na wstępie rozważań Sąd zaznaczył, że w podobnym stanie faktycznym i prawnym zapadł wyrok z dnia 24 listopada 2015 r. o sygn. akt I SA/GI 370/15, a skład orzekający w rozpatrywanej sprawie w pełni podziela zawartą tam argumentację.

W oparciu o powyższe Sąd wskazał, że przepis art. 17 ust. 5 u.p.o.l. zawiera upoważnienie ustawowe do ustalenia przez radę gminy miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową. Natomiast szczegółowe warunki klimatyczne, krajobrazowe i turystyczne, jakie musi spełniać dana miejscowość, aby można w niej było pobierać opłatę miejscową, określają przepisy wykonawcze do tej ustawy, wydane na podstawie art. 17 ust. 3 i 4 u.p.o.l. I tak zgodnie z § 2 pkt 1 i 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz.U. Nr 249, poz. 1851) minimalne warunki klimatyczne uznaje się za spełnione, jeśli zachowane są dopuszczalne poziomy niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi (na terenie strefy, na obszarze której położona jest miejscowość) i dotrzymane są dopuszczalne poziomy pól elektromagnetycznych (w miejscowości). Przy czym obydwie przesłanki muszą być spełnione łącznie - niespełnienie jednej z nich oznacza, że minimalne warunki klimatyczne nie zostały wypełnione.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd wyjaśnił, że w kwestiach dotyczących określenia stref oraz wielkości dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu wskazane rozporządzenie odsyła do przepisów o ochronie środowiska. Sąd przytoczył w tym zakresie art. 87, art. 88 ust. 1 oraz 89 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1396, ze zm. – dalej zwanej p.o.ś.). Podał również, że strefy określone zostały w rozporządzeniu Ministra Środowiska z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie stref, w których dokonuje się oceny jakości powietrza (Dz.U. Nr 52, poz. 310, data wejścia w życie - 11 kwietnia 2008 r.), z którego wynika, że miejscowość Szczyrk znajdowała się w badanym roku w strefie bielsko - żywieckiej. Sąd zaakcentował, że dokonywanie oceny jakości powietrza w strefach z punktu widzenia opłaty miejscowej ma ten skutek, że to nie dana miejscowość, lecz strefa, na terenie której jest ona położona, musi spełniać wymogi dotyczące zachowania dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi.

Jeśli zaś chodzi o wielkości dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu, Sąd podał, że w chwili wydawania zaskarżonego aktu kwestię tę regulowało rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 3 marca 2008 r. w sprawie poziomów niektórych substancji w powietrzu (Dz.U. Nr 47, poz. 281), a z chwilą jego wejścia w życie utraciło moc rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 6 czerwca 2002 r. w sprawie dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu, alarmowych poziomów niektórych substancji w powietrzu oraz marginesów tolerancji dla dopuszczalnych poziomów niektórych substancji (Dz.U. Nr 87, poz. 796).

Sąd podał, że Wojewódzki Inspektorat Ochrony Środowiska dokonuje oceny poziomów substancji w powietrzu w danej strefie. Oceniając jakość powietrza musi kierować się wytycznymi zawartymi w stosownym rozporządzeniu Ministra Środowiska, które określają dopuszczalne poziomy niektórych substancji - skażeń w powietrzu. WIOŚ w ramach tej oceny dokonuje także klasyfikacji stref w oparciu o przepisy prawa. Jeżeli w danej miejscowości (w danej strefie) zostały przekroczone dopuszczalne poziomy wskazanych substancji i została ona zaliczona do strefy klasy „C”, to na terenie takiej strefy z uwagi na niezachowanie minimalnych warunków klimatycznych, nie może być pobierana opłata miejscowa.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd podkreślił, że ocena poziomów substancji w danej strefie za rok poprzedni (art. 89 ust. 1 p.o.ś.) stanowi podstawę do ustalenia, czy spełnione są wymogi dotyczące zachowania dopuszczalnego poziomu niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi - na potrzeby ustalenia spełniania minimalnych warunków klimatycznych.

Przenosząc te rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd stwierdził, że wymogi przewidziane w zacytowanych powyżej przepisach - warunkujące podjęcie w 2008 r. uchwały o pobieraniu w Szczyrku opłaty miejscowej - nie zostały spełnione.

Sąd odwołał się do raportu WIOŚ dotyczącego oceny jakości powietrza i stanu środowiska w województwie śląskim publikowanego na oficjalnych stronach internetowych (<http://powietrze.gios.gov.pl>), wskazując, że na podstawie analizy opublikowanej rocznej oceny środowiska za 2007 rok („Szósta roczna ocena jakości powietrza w województwie śląskim”. Katowice marzec 2008), w okresie tym strefa bielsko - żywiecka, (a więc i miejscowość Szczyrk) zaliczona została do klasy C. W strefie tej stwierdzono przekroczenie dopuszczalnych standardów w zakresie pyłu zawieszonego PM10 oraz benzo(a)pirenu. Do analogicznych wniosków, zdaniem Sądu, prowadzi analiza „Siódmej rocznej oceny jakości powietrza w województwie śląskim”, Katowice, marzec 2009, w której wspomnianą strefę ponownie zaliczono do klasy C. To zaś oznacza bezspornie, że w strefie bielsko-żywieckiej w roku 2008 wystąpiło ponadnormatywne stężenie w powietrzu PM10 oraz benzo(a)pirenu. Nawiązał także do treści „Raportów o stanie środowiska w województwie śląskim” za lata 2007-2008 (dostępnych na stronie internetowej - <http://www.katowice.wios.gov.pl/>).

Sąd podał, że z powołanego przez organ dokumentu: „Zbiórca raport krajowej oceny jakości powietrza w strefach wykonywanej przez WIOŚ wg zasad określonych w art. 89 p.o.ś. „Ocena jakości Powietrza w strefach w Polsce za rok 2008” nie wynika, aby Szczyrk znajdował się w strefie, która zakwalifikowana została do klasy spełniającej warunki klimatyczne, o których mowa w § 2 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2007 r. Samo stwierdzenie wynikające z tego dokumentu, że zaliczenie strefy do klasy „C” nie oznacza, że na całym jej obszarze dochodzi do naruszenia standardu jakości powietrza, pozostaje bez znaczenia dla sprawy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Również bez znaczenia dla spełnienia warunków do podjęcia uchwały w sprawie ustalenia miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową pozostaje podejmowanie działań na rzecz poprawy jakości powietrza, jeżeli nie znajduje to odzwierciedlenia w ocenie za dany rok sporządzonej przez Inspekcję Ochrony Środowiska.

Powyższy wyrok Sądu był przedmiotem zainteresowania telewizji Polsat.

ROZDZIAŁ 4

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE INFORMACJI PUBLICZNEJ

W wyroku z dnia 16 czerwca 2020 r. sygn. akt III SA/GI 104/20 Sąd zajął się sprawą udostępnienia informacji publicznej przez klub sportowy, działający w formie spółki akcyjnej, którego akcjonariuszem jest miasto.

Wniosek o udzielenie informacji publicznej dotyczył liczby akcji posiadanych przez miasto w w/w Spółce, a także odpowiedzi na zapytanie, czy miasto zawarło, i na jakie cele, z Klubem umowy pożyczki, sponsorskie i reklamowe oraz zapoznanie się z treścią tych umów.

Klub odmówił udzielenia powyższej informacji, wyjaśniając, że dane o jego strukturze własnościowej są powszechnie dostępne w Krajowym Rejestrze Sądowym. Natomiast pozostałe informacje i umowy nie posiadają waloru informacji publicznej. Wskazano, że Klub jest spółką prawa handlowego, prowadzącą działalność w postaci klubu sportowego. To, że jej większościowym akcjonariuszem jest miasto, nie oznacza, iż wszystkie sprawy związane z jej działalnością mogą być uznane za informację publiczną. Majątek Spółki jest jej majątkiem, a nie Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Zaakcentowano, że ujawnienie żądanych informacji mogłoby narazić Spółkę na straty, gdyż inne kluby sportowe mogłby informacje te wykorzystać ze szkodą dla interesów Spółki i jej sponsorów.

Wnioskodawca w skardze do Sądu odwołał się m.in. do definicji klubu sportowego zawartej w art. 3 ustawy o sporcie, wywodząc, że klub sportowy wykonujący zadania publiczne i korzystający ze środków publicznych zobowiązany jest do udostępniania posiadanych informacji publicznych (art. 27 tej ustawy). Podkreślił również, że żądane informacje nie stanowią tajemnicy przedsiębiorstwa.

Oddalając skargę Sąd zaznaczył, że podmioty prywatne wykonujące zadania publiczne lub dysponujące majątkiem publicznym mają obowiązek udostępniania informacji publicznej. Sam fakt, że klub sportowy wykonuje takie zadania czy dysponuje majątkiem publicznym jednak nie powoduje, że wszystkie posiadane przez niego informacje mają walor publiczny. Niektóre mogą być

Wojewódzki Sąd Administracyjny

informacjami powszechnie dostępnymi w Krajowym Rejestrze Sądowym. Nie sposób także uzasadnić związku każdej informacji posiadanej przez klub z wykonywanymi zadaniami publicznymi lub majątkiem publicznym. Natomiast fakt, że klub sportowy działa w formie spółki akcyjnej, zobowiązuje go do prowadzenia spraw biznesowych zgodnie z regułami ustalonymi dla podmiotów gospodarczych, tj. z zachowaniem poufności i konkurencyjności, zwłaszcza, gdy ujawnienie danych biznesowych mogłoby narazić ją na straty. Materia umów cywilnoprawnych zawieranych przez spółkę prawa handlowego pozostaje zatem, co do zasady, poza przedmiotowym zakresem działania u.d.i.p. Dopiero wykazanie, że umowa taka służy czy ma na celu wykonanie zadania publicznego lub jest związana, bądź odnosi się do dysponowania majątkiem publicznym, dawałoby jej przymiot „publicznej”, a tym samym i prawo do jej uzyskania

Wyrok ten stanowił przedmiot artykułu, który ukazał się w Rzeczpospolitej z dnia 4 sierpnia 2020 r.

W wyroku z dnia 10 sierpnia 2020 r. Sygn. akt III SA/GI 296/20 Sąd odniósł się m.in. do kwestii nadużycia prawa do informacji publicznej.

Sąd wskazał, że z żadnych przepisów nie wynika liczba zagadnień, które mogą się stać przedmiotem zapytania do zobowiązanego organu. Tym niemniej musi to być taka ilość, która – z jednej strony – pozwala wnioskodawcy uzyskać informacje w tym zakresie, w jakim jest to niezbędne dla założonych przez niego, a zgodnych z prawem celów, z drugiej jednak nie prowadzi do paraliżu jednostki obsługującej organ zobowiązany do udzielenia informacji. W sytuacji, gdy wnioskodawca nadużywa swojego prawa do uzyskania informacji publicznej, zakłóca tym samym normalny tok pracy urzędu i utrudnia realizację zadań, jakie zostały mu powierzone w interesie ogólnym. Innymi słowy – zdaniem Sądu orzekającego – zakres danych objętych wnioskiem musi korespondować z celem, dla realizacji którego informacja jest żądana, a jednocześnie obejmować tylko takie dane (określone rodzajowo i ilościowo), które są dla realizacji jego wniosku niezbędne. Musi zatem istnieć korelacja między żądanymi informacjami, rzeczywistą możliwością ich wykorzystania oraz niezbędnością wnioskowanych danych dla realizacji deklarowanego celu chronionego prawem. Ustawa o dostępie do informacji publicznej nie może bowiem być wykorzystywana w

sposób prowadzący do paraliżu adresata wniosku i uniemożliwienia mu realizacji zadań do wykonywania których został powołany. Brak tego ograniczenia mógłby prowadzić do sytuacji, gdy instytucja informacji publicznej byłaby wykorzystywana nie do uzyskiwania wiedzy o działalności organów, lecz do torpedowania ich działalności, zwłaszcza w sytuacji, gdyby adresat wniosku byłby zmuszony w celu zadośćuczynienia wnioskowi ograniczyć realizację zadań ustawowych.

Sąd podzielił pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 sierpnia 2012r. sygn. akt I OSK 799/12, w którym stwierdzono, że „Zakres obowiązku informacyjnego państwa powinien być ukształtowany w taki sposób, aby zapewnić równowagę między korzyściami wynikającymi z zapewnienia dostępu do informacji a szeroko rozumianymi kosztami, jakie muszą ponieść w celu jego realizacji podmioty zobowiązane. Nadużywanie prawa do informacji może bowiem ograniczać dostęp do niej innym podmiotom i zakłócać funkcjonowanie urzędu (zob. Nadużywane prawa do informacji publicznej – Uwagi De Lege Lata i De Lege Ferenda, Agnieszka Piskorz – Ryń, Kontrola Państwowa nr 6/2008).” Wskazał również w ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym, że sama Konstytucja w art. 31 ust. 3 przewiduje, że konstytucyjne prawa i wolności (w tym prawo do informacji publicznej) może być ograniczane ustawowo, np. w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p. Ograniczenia te mogą być wprowadzane gdy są konieczne dla zapewnienia bezpieczeństwa lub porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia, moralności publicznej, ochrony wolności i praw innych osób. Ustawodawca, ustanawiając zatem prawo do informacji publicznej, ma również na względzie potrzebę zapewnienia ładu i porządku publicznego, którego w tym przypadku należy upatrywać w zagwarantowaniu podmiotom zobowiązanym do udzielenia informacji publicznej możliwości prawidłowego funkcjonowania w ramach przypisanych im kompetencji, tak, by ich powinności nie zostały zdeterminowane jedynie udzielaniem informacji publicznej. Tym samym, określając konstytucyjne wolności i prawa obywatela, prawodawca dostrzega potrzebę wprowadzania ograniczeń tych dóbr. Przedkłada jedno dobro konstytucyjne nad drugie, wytyczając tym samym granice korzystania z wolności i praw, tworząc swoistą hierarchię dóbr, mieszczącą się w ich konstytucyjnych relacjach. W tym

kontekście nie bez znaczenia jest także treść ustępu 2 art. 31 Konstytucji, w myśl którego każdy jest obowiązany szanować wolności i prawa innych, nikogo też nie wolno zmuszać do czynienia tego, czego prawo mu nie nakazuje. Ograniczając pewną sferę wolności konstytucyjnej obywatela, przepis ustawy musi czynić to w sposób, który przede wszystkim nie naruszy jej istoty i nie spowoduje zachwiania relacji konstytucyjnego dobra, które jest ograniczane (prawo do informacji publicznej), do celu, jaki temu przyświeca (ochrona porządku publicznego), który to cel musi być także kwalifikowany w kategoriach wartości konstytucyjnej (interes Państwa). Chodzi zatem o prawidłowe wyważenie proporcji, jakie muszą być zachowane, by przyjąć, że dane ograniczenie wolności obywatelskiej nie narusza konstytucyjnej hierarchii dóbr (zasada proporcjonalności). Ustawodawca, ograniczając w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p. dostęp do informacji przetworzonej, czyni to więc w zgodzie z zasadą proporcjonalności i nie można w tym przypadku mówić o łamaniu konstytucyjnych uprawnień obywatela, skoro przedkładając interes publiczny nad interes strony, prawodawca ma na względzie zapewnienie prawidłowego funkcjonowania organów Państwa i innych podmiotów zobowiązanych do udzielania informacji publicznej. Przyjmując odmienny punkt widzenia za prawidłowy, czego w istocie oczekuje strona skarżąca, należałoby uznać, że konstytucyjne prawo do informacji publicznej jest absolutne i nie podlega żadnym ograniczeniom. Tymczasem tak nie jest, wszak ustawa o dostępie do informacji publicznej wytycza i obejmuje dostęp tylko do informacji publicznych (z ograniczeniami), a nie publiczny (powszechny i nieograniczony) dostęp do wszelkich informacji (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 9 października 2012 r., sygn. akt I OSK 1737/12).

Odnosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd, po uprzednim stwierdzeniu, popartym stosowną argumentacją, iż „wnioskodawca wykazał, że ocena, czy organy nie dokonują instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych leży w interesie publicznym, co jednak, nie uzasadnia uzyskania wszystkich żądanych informacji”, wyjaśnił, że w jego ocenie ów prawnie chroniony interes publiczny obejmuje tylko takie informacje (ograniczone przedmiotowo i ilościowo), które są niezbędne dla tej oceny; w sytuacji, gdy granice te są przekroczone, a żądane dane szersze, nie zachodzi już szczególnie istotny interes publiczny, lecz przeciwnie - dochodzi do nadużycia prawa do

Wojewódzki Sąd Administracyjny

informacji publicznej poprzez naruszenie zasady proporcjonalności pomiędzy wspomnianym prawem do informacji, a interesem Państwa przejawiającym się w sprawnym funkcjonowaniu jego struktur i realizacji przypisanych im celów, realizowanych wszak również dla dobra wspólnego.

Sąd zauważył również, że zarzut, iż inne organy podatkowe część informacji uznały za prostą i ją udostępniły nie mógł odnieść skutku. Twierdzenie to odnosi się bowiem do czynności innych organów, które - jako pozostające poza granicami przedmiotowej sprawy - nie mogą być przedmiotem oceny w jej ramach.

Natomiast odnośnie do zarzutu, że część żądanych informacji była prosta, wręcz statystyczna, Sąd wskazał, że strona złożyła jeden wniosek zawierający 20 przekrojowych pytań, zatem bardzo obszerny. Zgromadzenie tak obszernych danych już powoduje, że taka informacja uzyskuje walor przetworzonej. Po wtóre pytania te pozostawały ze sobą w związku i – grupowane wg różnych kryteriów - nakładały się na siebie (np. pytanie o rodzaj podatku i wskazanie kwoty uszczuplenia; odpowiedź na nie będzie wymagała nie tylko zestawienia potencjalnych uszczupleń, ale też ich rozbicia na różne rodzaje danin publicznych). To sprawiło, że zasadnie wniosek ten był rozpatrywany całościowo, bez wyodrębnienia informacji prostych, których w żądanym zestawieniu nie było.

Nawiązując do dwóch elementów pojęcia istotności dla interesu publicznego (ważność dla dużego kręgu podmiotów i możliwość realnego wykorzystania wiadomości dla poprawy funkcjonowania Państwa lub jego struktur) - Sąd przyjął, że wnioskodawca nie wykazał, aby wszystkie wnioskowane dane były szczególnie ważne dla dużego kręgu odbiorców, jako niezbędne dla oceny ewentualnego instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Tym samym nie wykazał, aby posiadał realne możliwości wykorzystania wszystkich żądanych danych dla realizacji swych ustawowych kompetencji w zakresie dokonania oceny owego potencjalnie instrumentalnego korzystania np. poprzez sporządzenie wniosków w zakresie ustaw lub rozporządzeń czy opiniowanie stosownych projektów aktów prawnych, o których mowa w art. 56 ust. 1 pkt 7 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz.130) i aby rzeczywiście wszystkie żądane dane były dla

Wojewódzki Sąd Administracyjny

realizacji tego celu niezbędne, a zatem aby – ujmowane całościowo – wszystkie one były szczególnie istotne dla interesu publicznego.

Sąd powołując się na informacje zawarte w skardze wywiódł, że wnioskodawca dysponuje już danymi, które mogą mu posłużyć do zbadania ewentualnego instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych przez organy podatkowe, co uzasadnia stwierdzenie o braku ważności wszystkich danych dla szczególnie istotnego interesu publicznego.

ROZDZIAŁ 5

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE POMOCY SPOŁECZNEJ

Wyrokiem z dnia 22 czerwca 2020 r. sygn. akt II SA/GI 64/20 Sąd uchylił zaskarżoną decyzję utrzymującą w mocy odmowną decyzję w sprawie przyznania ojcu, na podstawie art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2407), świadczenia wychowawczego, w sytuacji w której dziecko zamieszkuje z ojcem, lecz w wyroku Sądu Okręgowego ustalono, że miejscem zamieszkania dziecka będzie każdorazowe miejsce zamieszkania jego matki.

Jak wynika ze stanu faktycznego sprawy, organ kwestionował, że dziecko obecnie przebywa u ojca. Stwierdził jednak, że niedopuszczalne jest ustalenie miejsca zamieszkania dziecka w innym miejscu niż wynika to z wyroku Sądu Okręgowego o ustanowieniu miejsca zamieszkania dziecka. Na tej podstawie organ stwierdził, że skarżący nie spełnia przesłanek do przyznania mu prawa do świadczenia wychowawczego na dziecko.

W ocenie Sądu organ błędnie przyjął, że istnienie orzeczenia sądu ustalającego miejsce zamieszkania małoletniego dziecka wyklucza prowadzenie przez organ ustaleń dotyczących tego, kto z rodziców zamieszkujących oddzielnie, sprawuje opiekę nad dzieckiem. Sąd wskazał, że z treści powyższej regulacji wynika, iż organy są nie tylko uprawnione, ale wręcz zobowiązane do dokonania ustaleń w tym zakresie i nie oznacza to prowadzenia ustaleń podważających treść orzeczenia Sądu Okręgowego. Jedynie może mieć miejsce sytuacja, w której organ stwierdzi, że miejsce zamieszkania dziecka w dacie dokonywania przez organ ustaleń jest inne niż to, które zostało określone w orzeczeniu Sądu Okręgowego. Taki stan rzeczy wynika z obowiązku ustalenia aktualnego stanu sprawy w zakresie miejsca zamieszkania dziecka.

W wyroku z dnia 6 lipca 2020 r. sygn. akt II SA/GI 132/20 Sąd udzielił odpowiedzi na pytanie, czy osoba sprawująca bieżącą pieczę nad dzieckiem na mocy orzeczenia sądowego jest uprawniona do świadczenia,

o jakim mowa w 80 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1111 ze zm. – dalej zwanej ustawą o wspieraniu rodziny).

Sąd powołał się na art. 90 ustawy o wspieraniu rodziny, wskazując, że przepis ten przewiduje odpowiednie zastosowanie przepisów ten ustawy, w tym art. 80, w stosunku do osób niespełniających wymogów bycia rodziną zastępczą w zakresie niezbędnych szkoleń, ale którym sąd powierzył tymczasowo pełnienie tej funkcji na podstawie art. 109 § 2 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1359).

Sąd wyjaśnił, że choć w odniesieniu do skarżącej Sąd Rejonowy posłużył się sformułowaniem bieżącej pieczy, to jednak każde orzeczenie, w wyniku którego następuje powierzenie realizacji funkcji opiekuńczych i wychowawczych nad dzieckiem, może uprawniać do uznania, że rodzinie powierzono tymczasowo pełnienie funkcji rodziny zastępczej w rozumieniu art. 90 ustawy o wspieraniu rodziny. To zaś oznacza, że ma ona prawo do dodatku wychowawczego.

Ponadto, zdaniem Sądu zakres wykonywania bieżącej pieczy, jaki jest związany z wydaniem postanowienia przez Sąd Rejonowy, pokrywa się z zakresem tej sprawowanej przez rodzinę zastępczą.

ROZDZIAŁ 6

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE BEZROBOCIA, ZATRUDNIENIA ORAZ STOSUNKU PRACY

W wyroku z dnia 5 lutego 2020 r. sygn. akt III SA/GI 1103/19 Sąd stwierdził, że organ dopuścił się naruszenia m.in. art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. h) ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1482, ze zm. – dalej zwanej ustawą o promocji zatrudnienia) przez błędną jego wykładnię, co nastąpiło przez uznanie, że każdy przychód w wysokości określonej w tym przepisie lub wyższej, pozbawia bezrobotnego tego statusu.

W ocenie Sądu skutek w postaci utraty statusu bezrobotnego z powodu niespełnienia przesłanki negatywnej, przewidzianej w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. h) ustawy o promocji zatrudnienia (tzn. gdy bezrobotny uzyskuje miesięcznie przychód w wysokości przekraczającej połowę minimalnego wynagrodzenia za pracę z wyjątkami określonymi w ww. przepisie) powstaje tylko wówczas, gdy uzyskany przychód jest tego rodzaju, że potencjalnie może być uzyskiwany cyklicznie, choćby był osiągnięty jednorazowo, nie zachodzi jednak w sytuacji, gdy z samego jego charakteru wynika, że ma on charakter jednorazowy.

Innymi słowy w sytuacji, gdy bezrobotny osiąga przychody np. z tytułu najmu, to nawet gdyby był to przychód osiągnięty jednokrotnie, to o ile tylko osiągnął kwotę przekraczającą połowę minimalnego wynagrodzenia za pracę w skali miesiąca, to stanowi to przychód „uzyskiwany” w rozumieniu cytowanego przepisu. Nie można bowiem nakładać na organ obowiązków nieprzewidzianych w ustawie tj. powinności monitorowania czy dany bezrobotny osiągnął taki cykliczny co do zasady przychód jednorazowo czy w sposób powtarzalny.

Odmienne przedstawia się sytuacja w przypadku, gdy organ posiada wiedzę, że osiągnięty przychód ze swej zasady w sposób oczywisty jest jednorazowy, np. stanowi niezrealizowane świadczenie po zmarłym członku rodziny (art. 136 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych - t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1270).

Zdaniem Sądu regulacje dotyczące konsekwencji uzyskiwania takich jednorazowych świadczeń przez osoby bezrobotne ustawodawca zawarł w art.

75 ust. 1 pkt 4 i 5 w zw. z ust. 2 pkt 4 ustawy o promocji zatrudnienia i winny one na zasadzie analogii legis znaleźć zastosowanie w każdym przypadku uzyskania świadczenia z założenia jednorazowego. Sąd podkreślił przy tym, że powołane przepisy dotyczą pozbawiania osób bezrobotnych prawa do zasiłku, ale po pierwsze - z zachowaniem statusu osoby bezrobotnej, po wtóre - tylko czasowego, przez okres uzyskiwania przychodów.

Sąd zauważył również, że niezależnie od powyższego organ mógł załatwić sprawę rejestracji w sposób bardzo zbliżony jak wyżej wskazany, działając na zasadach ogólnych. Strona bowiem rejestrując się oświadczyła wolę posiadania statusu osoby bezrobotnej i pobierania z tego tytułu zasiłku i w żaden sposób nie ujawniła zamiaru zmiany tego stanu rzeczy, przez co w sposób dorozumiany cały czas podtrzymywała swój wniosek o rejestrację. Skoro przeszkoda w zarejestrowaniu i wypłacaniu zasiłku dla bezrobotnych dotyczyła tylko jednego miesiąca organ winien był ewentualnie orzec o ich utracie czasowej, a nie definitywnej, choć jako właściwy sposób postępowania Sąd uznał przejściowe pozbawianie strony jedynie zasiłku, a nie statusu osoby bezrobotnej.

W kwestii wykładni art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia Sąd wypowiedział się również w wyroku wydanym w dniu 4 czerwca 2020 r. w sprawie o sygn. akt III SA/GI 54/20, w którym stwierdził, że organ dokonał błędnej wykładni tego przepisu przez uznanie, że każdy przypadek pełnienia funkcji w zarządzie spółki pozbawia bezrobotnego tego statusu.

Sąd zauważył, że żaden przepis ustawy o promocji zatrudnienia nie przewiduje wprost, że pełnienie funkcji członka zarządu osoby prawnej uniemożliwia przyznanie statusu osoby bezrobotnej, co oznacza, że możliwym jest uznanie, że członek zarządu status taki może posiadać, o ile tylko nie pozbawia go to gotowości do podjęcia pracy. Zatem rozstrzygnięcie, czy w danym przypadku zachodzi sytuacja wykluczająca utrzymanie statusu bezrobotnego, czy przeciwnie, wymaga analizy konkretnego stanu faktycznego.

W ocenie Sądu stan faktyczny badanej sprawy był odmienny od sytuacji, gdy bezrobotny obejmuje funkcję w zarządzie spółki komercyjnej, tj. takiej, której działalność nastawiona jest jedynie na osiąganie zysku i której zasady działania

Wojewódzki Sąd Administracyjny

określa wyłącznie Kodeks spółek handlowych, a działalność spółki i sposób gospodarowania zyskiem zależy od woli wspólników.

Sąd zwrócił uwagę, że w przedmiotowej sprawie doszło przede wszystkim do utworzenia przedsiębiorstwa społecznego i już ten element odróżnia ją od typowej spółki. Po wtóre utworzenie przedsiębiorstwa społecznego np. w formie spółki jest warunkiem koniecznym do otrzymania wsparcia z Europejskiego Funduszu Społecznego, a więc w ogóle do wykorzystania tych środków pomocowych zgodnie z ich przeznaczeniem. Sąd podkreślił także, iż celem utworzenia przedsiębiorstwa społecznego w formie spółki jest nie tylko zysk, ale - może nawet przede wszystkim - osiągnięcie rezultatów prospołecznych, szczegółowo opisanych w umowie spółki, a w jej funkcjonowaniu istnieje szereg obwarowań wynikających z zasad programu.

Sąd wskazał, że zasady prowadzenia zwykłego komercyjnego przedsięwzięcia są zupełnie odmienne niż przedsiębiorstwa społecznego prowadzonego w formie spółki zawiązanej przez skarżącą, wywodząc, że odmiennemu potraktowaniu skarżącej w odniesieniu do statusu bezrobotnej nie sprzeciwia się zatem zasada równości.

Sąd dokonał wykładni systemowej art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy o promocji zatrudnienia wnioskując, że ustawa ta przewiduje sytuacje, w których pomimo wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej albo Krajowego Rejestru Sądowego osoba nie traci statusu bezrobotnego. Są to przypadki, gdy mimo formalnej rejestracji osoba nie prowadzi jeszcze działalności, podobnie jak skarżąca.

Zdaniem Sądu do podobnych wniosków prowadzi wykładnia celowościowa ustawy o promocji zatrudnienia, a instytucje rynku pracy winny dokonywać takiej wykładni przepisów ustawy, jaka w danym przypadku zapewni jak najpełniejszą realizację jej celów.

Z kolei w sprawie o sygn. akt III SA/GI 92/20 przedmiotem kontroli sądowej była decyzja odmawiająca przyznania skarżącej zasiłku dla bezrobotnych, a spór dotyczył prawidłowej wykładni art. 71 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W wyroku z dnia 15 lipca 2020 r. Sąd stwierdził, że choć dokonana przez organ wykładnia literalna wskazanego przepisu jest prawidłowa to pozostaje w sprzeczności z celem wprowadzonej regulacji, która miała zrównywać okresy pobierania specjalnego zasiłku opiekuńczego z okresami zatrudnienia a w konsekwencji zapewnić możliwość pobierania zasiłku dla bezrobotnych przez osoby, które prawo to utraciły uznając, że dalsza opieka nad osobą najbliższą jest dla niej niewystarczająca czy niedostateczna. Innymi słowy przekazały osobę w lepsze ręce, dla jej dobra, dobrowolnie, bez swojej winy rezygnując z dalszej możliwości pobierania tego zasiłku.

W ocenie Sądu, z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości, nie sposób zaakceptować takiego rezultatu wykładni art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia, z którego wynika, że utrata prawa do specjalnego zasiłku opiekuńczego spowodowana śmiercią podopiecznego, ma miejsce wyłącznie w sytuacji zgonu podopiecznego w trakcie prawa do owego świadczenia a nawet idąc dalej, że warunek taki, którego spełnienie naraża podopiecznego na wcześniejszą śmierć, jest zasadny i racjonalny. Sprawowanie opieki domowej wbrew potrzebom osoby podopiecznej, tylko w celu pobierania zasiłku i możliwości uzyskania zaliczenia opieki do stażu pracy uprawniającego do zasiłku dla bezrobotnych wydaje się sprzeczne z celem ustawy. Zwłaszcza, że okres 365 dni aktywności, jakim na gruncie art. 71 ust. 1 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia należy się legitymować w ostatnich 18 miesiącach przed dniem rejestracji, winien być okresem łącznym. Może on zatem składać się z kilku okresów wymaganych przez art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia, które nie muszą następować bezpośrednio po sobie co oznacza, że nie każdy z nich kończy się śmiercią podopiecznego i ustawa tego nie wymaga, co wydaje się logiczne. Skoro śmierć podopiecznego w każdym z tych okresów sprawowania opieki nie ma charakteru koniecznego dla możliwości ustalenia aktywności zawodowej, o której mowa w art. 71 ust. 1 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia, okoliczność ta nie może mieć istotnego znaczenia. Odnosi się ona wyłącznie do ostatniego z owych okresów, po którym podmiot ubiega się o zasiłek dla bezrobotnych.

Wobec powyższego, zdaniem Sądu, należy opowiedzieć się za takim rozumieniem art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia, które uznaje za

Wojewódzki Sąd Administracyjny

spełniony warunek utraty prawa do specjalnego zasiłku opiekuńczego spowodowany śmiercią podopiecznego, także w sytuacji gdy zachodzi związek funkcjonalny między śmiercią podopiecznego lub zagrożeniem życia a pogorszeniem stanu jego zdrowia, które nastąpiło jeszcze w trakcie sprawowania opieki, z tytułu której opiekunowi przysługiwał specjalny zasiłek opiekuńczy (art. 16a ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych – Dz.U. z 2017 r. poz. 1952), a jednocześnie opieka domowa była niewystarczająca dla ratowania zdrowia lub życia podopiecznego i zachodziła konieczność jego umieszczenia w specjalistycznej placówce adekwatnej do stanu jego zdrowia.

Nadto Sąd argumentował, że ustawodawca nie może promować działań, które w konsekwencji byłyby szkodliwe i zagrażające życiu podopiecznego a za takowe Sąd uznał sprawowanie opieki domowej w sytuacji, kiedy stan zdrowia podopiecznego wymaga opieki innej, której opiekun nie jest w stanie zapewnić i co zagraża jego życiu. Krótko mówiąc uzależnienie prawa do zasiłku od śmierci podopiecznego powoduje, że możliwe jest czekanie na śmierć podopiecznego przy niedostatecznej opiece domowej, przyspieszenie śmierci przez niewłaściwą opiekę ale z zaliczeniem opieki do zatrudnienia. Dlatego osoby, które spełniają wszystkie inne kryteria uprawniające do świadczeń emerytalnych przez wprowadzenie warunku śmierci podopiecznego pozostają w niekorzystnej sytuacji z innymi osobami, pozostającymi w stosunku zatrudnienia. Uzależnienie zrównania opieki nad osobą najbliższą ze stosunkiem zatrudnienia od śmierci tej osoby należy ocenić jako sprzeczne z celem ustawy i zasadą równości wobec prawa. Inne ustawy nie uzależniają nabycie prawa od śmierci podopiecznego (poza ubezpieczeniem na wypadek śmierci czy spadkiem) i to niezależnie od jej przyczyny. Wręcz przeciwnie przyczynienie się do śmierci może pozbawić prawa. Sprowadzając sprawę do absurdu wskazać należy, że nie pozbawia prawa do zasiłku dla bezrobotnych czy zaliczenia do stażu pracy sprawowanie opieki w sposób nienależyty, skutkujący śmiercią podopiecznego. Nakazuje to przeciwstawić się takiej wykładni art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia, która mogłaby prowadzić do sprzecznego z zasadą równości ograniczania tego uprawnienia poprzez literalne interpretowanie przesłanki „utrata prawa do nich była spowodowana śmiercią osoby, nad którą sprawowana była opieka”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd wskazał, że nie można karać opiekuna za działanie dla dobra podopiecznego a w szczególności w celu przedłużenia jego życia czy poprawy jego warunków i zapewnienia opieki specjalistycznej, którą gwarantuje Konstytucja. Przyjęcie zatem wyłącznie wykładni gramatycznej art. 71 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 71 ust. 2 pkt 9 ustawy o promocji zatrudnienia, stanowiłyby prawnie niedozwoloną zachętę do świadomego niewypełniania powyższego obowiązku notyfikacji i niepowiadamiania organu o przejściowym umieszczeniu podopiecznego w placówce odpowiadającej jego aktualnemu stanowi zdrowia, co stanowiłby naruszenie konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej, poprzez niedozwoloną dyskryminację, ale także naruszałby konstytucyjne standardy ochrony rodziny skonstruowane na gruncie art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 68 ust 1 -3 oraz art. 69 tej ustawy. Jeżeli opiekun zastępuje władze państwowe w realizacji konstytucyjnych obowiązków i czyni to dla dobra podopiecznego, to nie może ponosić z takiego stanu rzeczy negatywnych konsekwencji zwłaszcza w zakresie pozbawienia go środków do życia w postaci zasiłku dla bezrobotnych, gwarantowanego innym pracującym, wykonującym tylko inną pracę.

Przedmiotem sporu w sprawie o sygn. akt III SA/GI 1157/19 była kwestia spełnienia przez skarżącego - policjanta warunków uprawniających do nabycia prawa do urlopu dodatkowego w wymiarze 13 dni za pracę w warunkach uciążliwych dla zdrowia szczegółowo opisanych w § 12 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 19 września 2014 r. w sprawie urlopów policjantów (Dz. U. z 2014 r. poz. 1282, ze zm. - dalej zwanego rozporządzeniem).

Sąd wskazał, że rozporządzenie wydane zostało na podstawie delegacji zawartej w art. 84 i 86 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 161, ze zm.) i stanowi wyjątek od ogólnych zasad nabywania prawa do urlopu wynikającego z Kodeksu pracy. Jest to regulacja odrębna od zasad ogólnych dotyczących ogółu pracowników. Policjanci z racji specyfiki swojego zawodu oraz istniejących w nim zagrożeń posiadają odrębną regulację prawną, która obejmuje również kwestię urlopów dodatkowych. Urlopy takie udzielane są

Wojewódzki Sąd Administracyjny

na wnioski i uzależnione od spełnienia określonych przesłanek uprawniających pracodawcę do jego przyznania.

Sąd wyjaśnił, że policjant nabywa prawo do pierwszego urlopu dodatkowego po upływie roku służby w warunkach szczególnie uciążliwych lub szkodliwych dla zdrowia. Oceny natomiast warunków uciążliwości lub szkodliwości dla zdrowia uprawniających do uzyskania urlopu dodatkowego, dokonuje komisja powołana przez przełożonego właściwego w sprawach osobowych z udziałem przedstawicieli medycyny pracy, związku zawodowego policjantów oraz służby bhp (§ 13 ust. 1 rozporządzenia). Przełożony przyznaje policjantowi urlop dodatkowy na podstawie oceny sporządzonej przez komisję, co wymaga opinii dla niego pozytywnej oraz jeżeli policjant pełni służbę, na stanowisku na którym występują warunki uciążliwe lub szkodliwe dla zdrowia uprawniające do uzyskania urlopu dodatkowego w różnym wymiarze, przysługuje mu jeden urlop w wymiarze korzystniejszym. Uprawnienie do urlopu z § 12 rozporządzenia jest uprawnieniem samoistnym i nie podlega zbiegowi z innymi urloпами dodatkowymi. Innymi słowy jest należny niezależnie od innych urlopow dodatkowych i ich wymiaru. Może być przyznany w każdym roku kalendarzowym. Jeżeli jednak przerwa w ekspozycji na czynnik szkodliwy dla zdrowia trwała nieprzerwanie dłużej niż 3 miesiące w ciągu roku to nie nabywa tego prawa. Przyczyna przerwy nie ma znaczenia (choroba, urlop).

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że skarżący wystąpił do przełożonego z raportem o przyznanie mu urlopu dodatkowego w wymiarze 13 dni, na podstawie § 12 ust. 1 pkt 4 lit. b) rozporządzenia z uwagi na pełnienie służby w roku 2017 i 2018 w warunkach szkodliwych dla zdrowia, tj. w narażeniu na działanie substancji rakotwórczych lub mutagennych – benzo(a)pirenu. Substancja ta lub jej podobne m.in. benzo(a)piren znajdują się w powietrzu na terenie miasta, gdzie pełni służbę patrolową i jest narażony na jego działanie co najmniej czterokrotnie po minimum 8 godzin albo w czasie służby przez 80 godzin w miesiącu. Uznał, że praca na powietrzu stanowi pracę w warunkach narażenia na działanie substancji chemicznych, ich mieszanin, czynników lub procesów technologicznych o działaniu rakotwórczym lub mutagennym, których wykaz określają odrębne przepisy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W ocenie Sądu już z uzasadnienia samego raportu, który wskazuje na pracę w narażeniu w okresie I i IV kwartału danego roku czyli 6 z 12 miesięcy danego roku w okresie zimowym wynika, że nie zaistniały przesłanki do przyznania skarżącemu urlopu dodatkowego. Niemniej jednak Sąd wskazał, że przesłanki te nie występują w znajdującej się w aktach sprawy ocenie ryzyka zawodowego. Natomiast ze sprawozdania Komisji wynika, że istotnie benzo(a)piren występuje w powietrzu w tym mieście, co potwierdzają pomiary publikowane przez Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Środowiska, ale w stężeniach dopuszczalnych, nieszkodliwych dla zdrowia. Zauważono, że inne są normy dla środowiska pracy rozumianego jako zakład pracy, hala produkcyjna, laboratorium a inne dla otwartej przestrzeni.

Sąd stwierdził, że skarżący musi wykazać nie tylko pełnienie służby w warunkach narażenia i czasie, ale także wykazać brak przesłanek negatywnych, a tego nie uczynił. Wręcz przeciwnie sam wskazał na 6 miesięczną przerwę w pracy w narażeniu, co potwierdziła również Komisja w swoim sprawozdaniu. Sąd dodał, że Komisja została powołana zgodnie z przepisami i wymaganym składzie. Przeprowadziła postępowanie wyjaśniające, które opisała w sprawozdaniu. Skarżący ze sprawozdaniem Komisji nie polemizuje ani nie podważył prawidłowości jej stanowiska. Tymczasem wyniki prac Komisji, jak również cały zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie wskazują, aby zostały spełnione przesłanki uprawniające skarżącego do urlopu dodatkowego 13 dni ani krótszego wskazanego w § 12 rozporządzenia. Sąd m.in. zwrócił uwagę, że nie można mylić dwóch odrębnych pojęć: stężenia danego czynnika w powietrzu atmosferycznym z wartościami higieniczno – sanitarnymi najwyższego dopuszczalnego stężenia występującymi na stanowiskach pracy/służby. Wartości benzo(a)pirenu w powietrzu atmosferycznym są znacznie niższe od najwyższego dopuszczalnego stężenia, co wynika z uwzględniania przy ich ustalaniu całodobowej (a nie 8-godzinnej) ekspozycji i oddziaływania nie tylko na osoby zdrowe, dopuszczone do pracy, ale także grupy wrażliwe (dzieci, osoby starsze itd.). Zdaniem Komisji, rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 24 sierpnia 2012 r. w sprawie poziomów niektórych substancji w powietrzu (Dz.U. z 2012 r. poz. 1031, ze zm.) nie znajduje zastosowania w sprawie, bowiem odnosi się do oceny jakości powietrza atmosferycznego, co nie odnosi się w żaden sposób do

Wojewódzki Sąd Administracyjny

warunków pełnienia służby i narażenia na działanie substancji podczas jej pełnienia.

Sąd wskazał również, że działania substancji szkodliwej o określonym stężeniu i określonym czasie, które sprawiają, że służba pełniona jest w warunkach szczególnie uciążliwych lub szkodliwych dla zdrowia. Przy nawet niskim zagrożeniu na działanie substancji szkodliwych dla zdrowia, pracodawca ma obowiązek dostarczyć środki zapobiegawcze, profilaktyczne ograniczające działanie czynników szkodliwych np. maski. Inne środki muszą wynikać ze wskazań lekarskich, gdy przekraczają najwyższe dopuszczalne normy. Przykładem takiego działania mogą być środki stosowane w przypadku policjantów kierujących ruchem drogowym wskazane w rozporządzeniu w przypadku urlopu dodatkowego w wymiarze 9 dni.

ROZDZIAŁ 7

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE ZDROWIA

Przedmiotem zaskarżenia w sprawie o sygn. akt III SA/GI 1062/19 był akt Dyrektora Zespołu Wojewódzkich Przychodni Specjalistycznych (dalej zwany Dyrektorem ZWPS), którym odmówiono skarżącemu stwierdzenia nieważności postępowania konkursowego na stanowisko zastępcy Dyrektora Przychodni Specjalistycznej.

W wyroku z dnia 11 lutego 2020 r. Sąd w pierwszej kolejności, rozstrzygnął kwestię dopuszczalności zaskarżenia w/w aktu do sądu administracyjnego wskazując, że Dyrektor ZWPS dysponuje środkami publicznymi i wykonuje w tym zakresie zadania z zakresu administracji publicznej na podstawie art. 49 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2190, ze zm.) oraz § 1 pkt 1 ppkt b) i § 2 i następane rozporządzenia Ministra Zdrowia z 6 lutego 2012 r. w sprawie przeprowadzania konkursu na niektóre stanowiska kierownicze w podmiocie leczniczym niebędącym przedsiębiorcą (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 393 - dalej zwanego rozporządzeniem). Realizuje przy tym statutowe zadania określone w uchwale Sejmiku Województwa Śląskiego z dnia 21 września 2015 r.

Sąd zauważył, że wszystkie czynności związane z organizacją, przeprowadzeniem konkursu oraz ewentualnym stwierdzeniem jego nieważności muszą być zaliczone do władczej sfery szeroko rozumianego „administrowania” przez podmioty, w których kompetencji leży dokonanie wymienionych czynności. Nie bez powodu postępowanie konkursowe przewidziano w odniesieniu do wyłonienia kandydatów na wskazane w ustawie stanowiska w podmiocie leczniczym niebędącym przedsiębiorcą. Chodziło o to, aby zwłaszcza w tego typu placówkach zagwarantować w interesie ogółu potencjalnych odbiorców usług świadczonych przez te placówki optymalne warunki obsadzenia najważniejszych stanowisk, a więc przez osoby dające najlepszą z możliwych rękojmię należytego wykonywania obowiązków, których wykonywanie zostanie im powierzone. Realizacji tego celu niewątpliwie służy obowiązkowe postępowanie konkursowe, które już z tego choćby powodu należy zatem

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zamieścić w ogólnym pojęciu sprawy administracyjnej. Sąd podkreślił, że Dyrektor ZWPS dysponuje środkami publicznymi, a nie prywatnymi.

Wskazując na jednolitą linię orzecznictwa sądów administracyjnych, Sąd zgodził się z poglądem opierającym się na stwierdzeniu, że czynności podejmowane w toku konkursu, na podstawie i w granicach prawa przez organ administracji publicznej (a zdaniem części judykatury – także przez powołaną przez ów organ komisję konkursową) mają charakter władczych czynności publicznoprawnych, których adresatem są uczestnicy konkursu realizujący swoje własne uprawnienia do udziału w konkursie. Przepisy rozporządzenia mają na celu zapewnienie przejrzystości procedury konkursowej, a ich adresatem jest w przypadku konkursu na stanowisko zastępcy kierownika, kierownik podmiotu leczniczego niebędącym przedsiębiorcą. Ogłoszenie konkursu i zgłoszenie w nim udziału przez określoną osobę nie jest źródłem powstania zobowiązaniowego stosunku prawnego pomiędzy uczestnikiem konkursu, a organem administracji publicznej lub komisją konkursową. Powstałe w związku z prowadzeniem konkursu stosunki prawne między uczestnikami konkursu, a organem administracji publicznej (i komisją konkursową), nie są oparte na równości (równorzędności) podmiotów. Sytuacja prawna uczestników konkursu jest kształtowana w drodze jednostronnych władczych rozstrzygnięć podejmowanych przez organ administracji publicznej (oraz, jak przyjmuje część judykatury, przez komisję konkursową).

Następnie przechodząc do oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu Sąd, powołując się na § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia, wskazał, że niepowiadomienie kandydata lub członka komisji o terminie posiedzenia komisji skutkuje nieważnością postępowania konkursowego. Organ organizujący konkurs powinien zatem zadbać o prawidłowe i rzetelne wypełnienie tego wymogu i dysponować, na wypadek wniosku o stwierdzenie nieważności postępowania konkursowego z tej przyczyny, pisemnym dowodem doręczenia powiadomienia. Tego podstawowego braku nie usuwa późniejsze, złożone na użytek sprawy, oświadczenie pracownika ZWPS o ustnym powiadomieniu skarżącego o terminie posiedzenia komisji, wobec konsekwentnego stanowiska skarżącego o braku takiego powiadomienia i w sytuacji, w której był on przecież zainteresowany udziałem w posiedzeniu komisji i wynikiem postępowania.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

W Rzeczypospolitej z dnia 17 czerwca 2020 r. na str. A 11 odwołano się do treści powyższego wyroku.

Natomiast w sprawie o sygn. akt III SA/GI 319/20 przedmiotem sporu było skierowanie uczestnika postępowania, w drodze czynności z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., do odbycia przymusowej kwarantanny, o której stanowił przepis § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. poz. 433, ze zm. - dalej zwanego rozporządzeniem z dnia 13 marca 2020 r.).

Na skutek skargi Rzecznika Praw Obywatelskich wyrokiem z dnia 27 lipca 2020 r. Sąd stwierdził bezskuteczność zaskarżonej czynności. W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd w pierwszej kolejności, podkreślił, że zaskarżona czynność została dokonana 18 marca 2020 r., a zatem ocena jej zgodności z prawem musi być przeprowadzona z uwzględnieniem obowiązującego w tym dniu stanu prawnego i nie można „rozciągać” jej na dalszy czas, w którym stan prawny ulegał licznym i szybko następującym po sobie zmianom. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. było zmieniane rozporządzeniami z: 14 marca 2020 r. (Dz.U. poz. 441), 16 marca 2020 r. (Dz.U. poz. 461), 18 marca 2020 r. (Dz.U. poz. 478), a następnie zostało uchylone z dniem 20 marca 2020 r. mocą § 3 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. poz. 490).

Sąd za zasadny uznał zarzut naruszenia art. 52 ust. 1-3 Konstytucji RP przez ograniczenie bez podstawy ustawowej wolności poruszania się uczestnika postępowania po terytorium RP oraz jego opuszczania. Przywołując treść tej regulacji, a także art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, Sąd zauważył, że wszelkie ograniczenia wolności obywateli powinny wynikać z ustawy, a przy uwzględnieniu treści art. 92 Konstytucji – również z rozporządzeń z mocą ustawy, czyli rozporządzeń wskazanych w art. 92 ust. 1 Konstytucji, tj. wydawanych przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać

Wojewódzki Sąd Administracyjny

organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Natomiast drugi warunek ograniczenia wolności z art. 31 ust. 3 Konstytucji polega na tym, że jest to konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób, co w wymiarze ochrony zdrowia nie było kwestionowane w sprawie.

Sąd wskazał, że rozporządzenie wydane przez organy wskazane w Konstytucji na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie nie może wykraczać poza delegację ustawową, musi mieścić się w granicach tej delegacji i służyć jej wykonaniu. Naruszenie w rozporządzeniu wykonawczym delegacji ustawowej jest równoznaczne z jego wydaniem w tej części bez podstawy ustawowej, z kolei akt administracyjny wydany na podstawie takiego rozporządzenia musi być uznany za wydany z naruszeniem prawa.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd podał, że rozporządzenie wykonawcze Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. zostało wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 46 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1239, ze zm. – dalej zwanej ustawą o zwalczaniu chorób zakaźnych) co wynika z treści tego rozporządzenia. Przewidziane dla Ministra Zdrowia upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia wykonawczego przewidywało możliwość ustanowienia: 1) czasowego ograniczenia określonego sposobu przemieszczania się, 2) czasowego ograniczenia lub zakazu obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych, 3) czasowego ograniczenia funkcjonowania określonych instytucji lub zakładów pracy, 4) zakazu organizowania widowisk i innych zgromadzeń ludności, 5) obowiązku wykonania określonych zabiegów sanitarnych, jeżeli wykonanie ich wiąże się z funkcjonowaniem określonych obiektów produkcyjnych, usługowych, handlowych lub innych obiektów, 6) nakazu udostępnienia nieruchomości, lokali, terenów i dostarczenia środków transportu do działań przeciwepidemicznych przewidzianych planami przeciwepidemicznymi, 7) obowiązku przeprowadzenia szczepień ochronnych, o których mowa w ust. 3, oraz grupy osób podlegające tym szczepieniom, rodzaj

przeprowadzanych szczepień ochronnych. Jak widać, nie ma w tej delegacji ustawowej uprawnienia dla Ministra Zdrowia do ustanowienia przymusowej kwarantanny dla osób, które przekraczały granicę państwową w celu udania się do swego miejsca zamieszkania (§ 2 ust. 2 rozporządzenia). Delegacja ustawowa zawiera uprawnienie do ustanowienia czasowego ograniczenia określonego sposobu przemieszczania się, ale to nie jest równoznaczne z ustanowieniem obowiązku odbycia kwarantanny, który jest równoznaczny z zakazem poruszania się po terytorium RP w określonym czasie.

Zdaniem Sądu potwierdzeniem tej tezy jest to, że od 8 marca 2020 r. obowiązywały już przepisy art. 46a i 46b ustawy o zwalczaniu chorób zakaźnych, które przewidywały delegację dla Rady Ministrów do wydania rozporządzenia, w którym przewidziano ustanowienie obowiązku poddania się kwarantannie (art. 46b pkt 5 ustawy o zwalczaniu chorób zakaźnych).

Według Sądu nie znaczenia dla tej oceny wskazanie w § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r., że kwarantanna ustanowiona w rozporządzeniu jest tą kwarantanną, o której mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 34 ust. 5 ustawy o zwalczaniu chorób zakaźnych, ponieważ delegacja ustawowa z art. 46 ust. 4 tej ustawy nie przewidywała w ogóle dla Ministra Zdrowia uprawnienia do ustanowienia obowiązkowej kwarantanny.

Sąd stwierdził, że rozporządzenie wykonawcze wykraczało w tej części poza granice delegacji ustawowej, ponieważ nie może jej uzupełniać, rozbudowywać, modyfikować.

Analogiczne stanowisko, jak w powyższym wyroku, Sąd zajął w sprawie o sygn. akt III SA/GI 540/20, dokonując oceny zgodności z prawem decyzji w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej za naruszenie obowiązku kwarantanny. Zauważając, że kwarantanna została nałożona na skarżącego bez podstawy prawnej, niezgodne z art. 52 ust. 1-3 i art. 92 Konstytucji RP, Sąd w wyroku z dnia 20 października 2020 r. jednocześnie stwierdził, że skarżący jej nie naruszył i nie można ukarać go na podstawie art. 15zzzn ustawy COVID-19.

Wyrok w sprawie o sygn. akt III SA/GI 319/20 przywołany został w artykule prasowym, których ukazał się w Dzienniku Gazeta Prawna z dnia 7 stycznia 2021 r. nr 3, na str. B6.

Przedmiotem kontroli sądowej w sprawie o sygn. akt III SA/GI 164/20 była decyzja orzekająca o braku podstaw do stwierdzenia u skarżącej choroby zawodowej.

W wyroku z dnia 2 września 2020 r. Sąd wskazał, że pojęcie choroby zawodowej jest pojęciem prawnym, posiadającym definicję legalną zawartą w art. 235¹ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1040, ze zm.). Dla uznania choroby za chorobę zawodową konieczne jest zatem, aby rozpoznane schorzenie znajdowało się w wykazie chorób zawodowych oraz aby istniał związek przyczynowo - skutkowy pomiędzy powstałymi objawami chorobowymi, a warunkami, w jakich pracownik świadczył pracę. Związek ten musi zostać ustalony bezspornie lub z wysokim prawdopodobieństwem. Co ważne, przyczyną wywołującą chorobę zawodową jest sama praca. Na jej rodzaj ma wpływ charakter, sposób i warunki jej wykonywania. Z tego powodu choroby zawodowe są przewidywalne i zostały ujęte w wykazie chorób zawodowych zawartym w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 września 2009 r. w sprawie chorób zawodowych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz.1367).

W ślad za wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 czerwca 2012 r. sygn. akt II OSK 748/12, Sąd wskazał, że przesłanka stwierdzenia „z wysokim prawdopodobieństwem” związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy rozpoznany schorzeniem a warunkami wykonywanej pracy, zwalnia organy administracji publicznej z konieczności badania wszystkich możliwych pozaustawowych czynników, które mogą wywołać schorzenia, tym bardziej jeżeli warunki pracy wskazują na zawodową etiologię choroby.

Sąd zauważył, że orzeczenie lekarskie dotyczące rozpoznania choroby zawodowej jest opinią w rozumieniu art. 84 § 1 k.p.a. i organ wydający decyzję w sprawie choroby zawodowej nie jest uprawniony do merytorycznej kontroli tego orzeczenia, ani wykonywania własnych ustaleń, prowadzących do odmiennego rozpoznania jednostki chorobowej. Nie oznacza to jednak bezkrytycznej akceptacji, gdyż takie orzeczenie podlega ocenie pod kątem zachowania kryteriów określonych w art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 3 k.p.a.

Zdaniem Sądu do obowiązków organu należy kontrola, czy wydane orzeczenie lekarskie wyjaśniło istotne dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności

Wojewódzki Sąd Administracyjny

wymagające wiadomości specjalnych. Organ ma możliwość uzupełnienia materiału dowodowego, a w razie potrzeby może zwracać się do lekarzy jednostek orzeczniczych o wyjaśnienie wątpliwości, rozbieżności czy sprzeczności, które nie pozwalają mu na jednoznaczne rozstrzygnięcie i wydanie decyzji w sprawie. Nie są wystarczające do rozstrzygnięcia sprawy orzeczenia lekarskie, które nie odnoszą się w sposób szczegółowy do całości zgromadzonego materiału dowodowego w sprawie. Orzeczenie lekarskie musi w sposób wszechstronny i przekonujący wyjaśniać wszystkie wątpliwości. Opinia jednostki uprawnionej do rozpoznawania chorób zawodowych powinna zawierać merytoryczne uzasadnienie stanowiska z odniesieniem się nie tylko do wyników badań tej jednostki, ale również do innych zebranych dowodów.

Sąd stwierdził, że wydane w sprawie orzeczenia lekarskie w sposób wyczerpujący przedstawiały powody, z których wyprowadzono wniosek o braku podstaw do stwierdzenia choroby zawodowej u strony. Wskazał, że przepisy prawa nie ustanawiają reguł automatyzmu, a wręcz przeciwnie wskazują na konieczny związek przyczynowo - skutkowy pomiędzy warunkami pracy a stanem zdrowia w zgodzie z warunkami określonymi w powołanym rozporządzeniu. W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie związku takiego nie ustalono pomimo, że skarżąca pracowała w warunkach narażenia oraz cierpi na pewne schorzenia gardła. Charakter stwierdzonych przez lekarzy orzeczników zmian patologicznych w obrębie narządu głosu nie ma jednak cech organicznej patologii zawodowej spowodowanej przez nadmierny wysiłek głosowy, nie stwierdzono schorzeń wymienionych w poz. 15 wykazu chorób zawodowych. Sąd wskazał, że skoro organy nie dysponowały przeciwdowodami, to nie mogły przyjąć, że stan zdrowia skarżącej, kształtuje się odmiennie od wyników badań stanowiących podstawę orzeczeń lekarskich.

Wyrok ten był przedmiotem artykułu, który ukazał się na stronie internetowej Prawo.pl w dniu 6 października 2020 r.

ROZDZIAŁ 8

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Przedmiotem wyroku z dnia 22 kwietnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1732/19 była kwestia przedawnienia kosztów egzekucyjnych na gruncie sprawy o umorzenie tychże kosztów.

Sąd zauważył, że ustalenie, iż koszty egzekucyjne nie przedawniły się w dacie orzekania co do ich umorzenia, warunkuje istnienie przedmiotu orzeczenia organu. Jeśli bowiem koszty się przedawniły to organ nie ma czego umarzać i powinien odmówić wszczęcia postępowania co do przedawnionych kosztów egzekucyjnych, względnie – w przypadku wtórnej bezprzedmiotowości wniosku – umorzyć postępowanie w tym zakresie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że umorzeniu albo odmowie umorzenia może podlegać jedynie zobowiązanie istniejące, co do którego istnieje obowiązek realizacji. Zatem ustalenia, co do istnienia (wobec braku przedawnienia) obowiązku uiszczenia kosztów egzekucyjnych, powinny być poczynione w pierwszej kolejności i wyprzedzać analizę przesłanek, dopuszczających umorzenie tych kosztów, wskazanych w art. 64e § 1-3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1438, ze zm. – dalej zwanej u.p.e.a.).

Sąd wskazał, że powyższe zagadnienie należy rozpatrywać identycznie, jak na gruncie np. spraw o umorzenie składek z tytułu ubezpieczenia społecznego, w których nie budzi wątpliwości, że na skutek upływu terminu przedawnienia zobowiązanie wygasa i w takim przypadku nie można ani umorzyć ani odmówić umorzenia należności z tytułu składek.

Komplementarnie Sąd zasygnalizował, że zgodnie z art. 60 u.f.p. koszty egzekucyjne stanowią środki publiczne, będące niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym. Do przedawnienia środków publicznych, zastosowanie ma art. 67 u.f.p., zgodnie z którym do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych u.f.p. stosuje się przepisy k.p.a. i odpowiednio przepisy działu III o.p. Wobec braku uregulowań dotyczących kwestii przedawnienia w k.p.a., odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., w tym art. 70 § 1 o.p. Ten ostatni

stanowi zaś, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że obowiązkiem organu było nie tylko rzetelne odniesienie się do zarzutu strony skarżącej dotyczącego przedawnienia kosztów egzekucyjnych, ale nawet z urzędu dostrzeżenie tej kwestii, a w dalszej kolejności udokumentowanie w aktach sprawy istotnych w tej mierze faktów, poprzez załączenie do akt stosownych dowodów oraz omówienie tego zagadnienia w uzasadnieniu podjętego rozstrzygnięcia.

Sąd uchylił zaskarżone postanowienie, gdyż organ do kwestii przedawnienia w ogóle się nie odniósł i wcześniej jej nie zbadał.

Zagadnienie prawne przedawnienia było przedmiotem rozważań sądowych również na gruncie sprawy o sygn. akt I SA/GI 1127/19, lecz dotyczyło określonej w art. 13f ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2068, ze zm. – dalej zwanej u.d.p.) dodatkowej opłaty za parkowanie w strefie płatnego parkowania oraz odpowiedniego stosowania art. 70 § 4 o.p. do tej opłaty.

Sąd wskazał, że w powyższym zakresie w judykaturze i doktrynie można wyróżnić dwa nurty.

Wedle pierwszego z nich, a prezentowanego m.in. w kontrolowanym postanowieniu, „przepisy u.d.p. nie zawierają żadnych regulacji dotyczących przerwania przedawnienia biegu pięcioletniego terminu przedawnienia opłat, o których mowa w art. 13f ust. 1 ww. ustawy. Oznacza to, że przedmiotowe należności przedawniają się z upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym opłaty lub kary powinny zostać uiszczone, a przerwanie czy też przedłużenie biegu terminu przedawnienia, nawet na skutek zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych, wymienionych w u.p.e.a. jest niemożliwe”. Zwolennicy tego poglądu podnoszą, że „przepis art. 40d ust. 3 u.d.p. stanowi samodzielną, wystarczającą podstawę do uznania, iż z upływem terminu wskazanego w tym przepisie, przedawnia się obowiązek zapłaty między innymi opłaty wskazanej w art. 13f u.d.p. Tym samym nie istnieje żadna podstawa prawna, zgodnie z którą do należności z tytułu opłaty dodatkowej za

Wojewódzki Sąd Administracyjny

nieuiszczenie opłaty za parkowanie, miałyby zastosowanie przepisy Działu III O.p., w tym art. 70 § 4, dotyczący przerwania biegu terminu przedawnienia"; „art. 40d ust. 3 u.d.p. stanowi samodzielną, zupełną, wystarczającą i prawidłową podstawę do uznania, że z upływem pięcioletniego terminu w tym przepisie wskazanego, przedawnia się obowiązek zapłaty m.in. opłaty z art. 13f tej ustawy". Zdaniem przedstawicieli tego nurtu interpretacyjnego uregulowanie zawarte w art. 40d ust. 3 u.d.p. stanowi odrębną i całościową regulację kwestii przedawnienia tych należności w u.d.p., jak i w jakiegokolwiek innej ustawie, brak jest bowiem w tym zakresie odesłania do przepisów o.p. (oprócz poddania wymienionych obowiązków przepisom o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Podstawy prawnej do stosowania do tych należności art. 70 § 4 o.p. nie stanowi także - jak argumentują - obowiązujący od 1 stycznia 2010 r. art. 67 w zw. z art. 60 pkt 7 u.f.p., ponieważ zawarte w tych przepisach odesłanie do stosowania – między innymi – przepisów o.p. odnosi się tylko do spraw nieuregulowanych w u.f.p. Podkreślają oni, że jakkolwiek u.f.p. nie zawiera żadnej regulacji co do przedawnienia należności wymienionych w jej art. 60 i w tym zakresie mogłyby mieć zastosowanie przepisy o.p., to jednak odrębne uregulowanie przedawnienia w u.d.p. ma pierwszeństwo, jako przepis szczególny. W konsekwencji uważają, że wynikająca z art. 67 u.f.p. zasada stosowania do niepodatkowych należności budżetowych przepisów działu III o.p. nie może mieć zastosowania wobec szczególnej regulacji, zawartej w u.d.p. (wyrok WSA w Poznaniu z 10 maja 2018 r., I SA/Po 197/2018; wyrok WSA w Olsztynie z 7 marca 2018 r., I SA/OI 95/2018; wyrok WSA w Gliwicach z 15 grudnia 2016 r., I SA/GI 644/16; wyrok WSA w Gdańsku z 13 marca 2018 r., I SA/Gd 96/18; wyrok WSA w Poznaniu z 5 lipca 2018 r., I SA/Po 410/18; a także T. Brzezicki, W. Morawski, Przedawnienie obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej za parkowanie, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" nr 7 - 8/2011, s. 25; R. Stachowska, Komentarz do art. 40d u.d.p., Lex; K. Sobieralski, Dodatkowa opłata za parkowanie w strefie płatnego parkowania, "Nowe Zeszyty Samorządowe" nr 2/2009, s. 22, P. Zaborniak, Komentarz do art. 40(d) ustawy i drogach publicznych, Lex 2010 r.).

Zgodnie z drugim (przeciwstawnym) nurtem, skoro „znowelizowane przepisy wprost w ustawie o drogach publicznych określają termin przedawnienia

Wojewódzki Sąd Administracyjny

opłaty, jednocześnie nie regulują pozostałych kwestii związanych z tą materią, to mając na uwadze zawarte przez ustawodawcę w art. 67 u.f.p. odesłanie do „przepisów działu III o.p.” - należy przyjąć, że takie sformułowanie przyjęte przez ustawodawcę odsyła do zastosowania zawartych tam regulacji, które kompleksowo regulują problematykę przedawnienia, w tym kwestię zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Użyte w art. 67 u.f.p. sformułowanie „odpowiednie stosowanie” oznacza stosowanie tych przepisów z pewnymi modyfikacjami. W tym przypadku „odpowiedni” należy odczytywać jako: przydatny, właściwy, nadający się, należyty. Ustawodawca określając zasadę odpowiedniego stosowania przepisów o.p. do spraw dotyczących dochodów pobieranych przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw, wprowadza obowiązek stosowania przepisów o.p. z uwzględnieniem istoty i celu tego postępowania. Zatem stosując odpowiednio przepisy o.p. należy je odpowiednio zmodyfikować, aby nadawały się do zastosowania w ramach prowadzonego postępowania (tak: Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach: z 15 stycznia 2020 r., I GSK 810/19; z 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18; z 1 kwietnia 2019 r., I GSK 3504/18; z 9 maja 2019 r., I GSK 25/19; z 4 października 2019 r., I GSK 574/19; z 8 sierpnia 2019 r., I GSK 274/19; z 17 lipca 2019 r., I GSK 167/19; z 3 grudnia 2019 r., I GSK 1563/18; a także WSA w Gliwicach w wyroku z 11 grudnia 2019 r., I SA/GI 1079/19; WSA w Gdańsku w wyroku z 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18; WSA we Wrocławiu w wyroku z 22 września 2015 r., III SA/Wr 267/15).

Sąd w składzie orzekającym w tej sprawie podzielił drugi z zaprezentowanych nurtów interpretacyjnych, zauważając, że we wskazanych judykatach (reprezentatywnych dla pierwszego nurtu) nie analizowano i nie uwzględniono konsekwencji wynikających z art. 2 § 2 o.p., co wydaje się konieczne dla prawidłowej oceny spornego w sprawie zagadnienia, zważywszy na treść art. 67 ust. 1 w zw. z art. 60 u.f.p., w tym jego pkt 7 w zw. 13f ust. 1 u.d.p. Zdaniem Sądu stwierdzić zatem należy: po pierwsze, że art. 2 § 2 o.p. stanowi o stosowaniu przepisów działu III o.p. (i to stosowaniu wprost, a nie odpowiednio) do opłat, do których ustalania lub określenia uprawnione są inne organy, niż organy podatkowe – o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Przepis ten do 31 grudnia 2015 r. odnosił się wprost także do niepodatkowych

Wojewódzki Sąd Administracyjny

należności budżetowych, a później zasadę tę wyrażono w art. 67 u.f.p., który stanowi, że do spraw dotyczących środków publicznych w postaci niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, stosuje się (tym razem odpowiednio) przepisy działu III o.p. Oba te przepisy czytane łącznie pozwalają zatem na wyprowadzenie z nich normy prawnej, że do niepodatkowych należności budżetowych należy stosować przepisy działu III o.p., w zakresie nieuregulowanym w przepisach (ustawach) odrębnych, pewne wątpliwości może budzić tylko to, czy przepisy te powinny być stosowane wprost, czy też odpowiednio. Po drugie, odnotować trzeba prezentowany w judykaturze pogląd, że „opłata za parkowanie w strefie płatnego parkowania, o której mowa w art. 13 ust. 1 u.d.p, jak i opłata dodatkowa za nieuiszczenie opłaty za parkowanie (art. 13f u.d.p.), są należnościami o charakterze publicznoprawnym. Taki charakter posiadają od momentu ich zaistnienia w systemie prawa: „z istoty opłat parkingowych wynika ich związek z korzystaniem w obrębie drogi z miejsca postoju pojazdu samochodowego i obowiązek ich ponoszenia związany jest z pozostawieniem tego pojazdu w strefie płatnego parkowania. Natomiast użycie przez ustawodawcę w przytoczonych powyżej regulacjach prawnych sformułowania „pobiera” wskazuje jednoznacznie, że obowiązek uiszczenia opłaty za parkowanie i opłaty dodatkowej, jeżeli ta pierwsza nie zostanie uiszczona, jest obowiązkiem wynikającym z mocy prawa (*ex lege*). W tym zakresie nie jest zatem wymagane konkretyzowanie obowiązku w drodze indywidualnego aktu administracyjnego” (wyrok NSA z 9 marca 2017 r., II GSK 1683/15; wyrok NSA z 12 marca 2013 r., II GSK 2152/11).

Wobec powyższego zdaniem Sądu nie budzi wątpliwości, że dodatkowa opłata za parkowanie w strefie płatnego parkowania stanowi należność publicznoprawną, o której mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p., a do której z mocy art. 67 ust. 1 u.f.p. ma zastosowanie dział III o.p., w tym art. 70 § 4 o.p. Dział ten normuje szereg kwestii, począwszy od zobowiązań podatkowych, również w aspekcie ich powstawania, wygaśnięcia, przedawnienia, powstawania nadpłaty, a skończywszy na prawach i obowiązkach następców prawnych oraz odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Sam rozdział 8 działu III o.p., traktujący o przedawnieniu, odnosi się zarówno do przedawnienia możliwości powstania zobowiązań podatkowych (art. 68 o.p.), terminów przedawnienia

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p.), jak i do kwestii zawieszenia (art. 70 § 2, § 6 i § 7 o.p.) lub przerwania biegu tego terminu (art. 70 § 3 i § 4 o.p.). Natomiast art. 40d ust. 3 u.d.p. stanowi jedynie, że obowiązek uiszczenia opłat i kar, o których mowa w tej ustawie, przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym te opłaty lub kary powinny zostać uiszczone. Przepis ten normuje zatem kwestie uregulowane w art. 70 § 1 o.p., który stanowi, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Treść art. 40d ust. 3 i art. 70 § 1 o.p. w zakresie określenia terminu przedawnienia jest zatem tożsama, różnica odnosi się natomiast do przedmiotu zobowiązania.

Sąd podzielił pogląd prezentowany w uzasadnieniu wyroku NSA z 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, zgodnie z którym art. 40d ust. 3 u.d.p. stanowi odpowiednik art. 70 § 1 o.p., a „norma wyrażona w art. 40d ust. 3 u.d.p. nie odnosi się w żaden sposób do pozostałych kwestii, związanych z przedawnieniem – jak zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, nie mówiąc już o pozostałych zagadnieniach, uregulowanych przez przepisy działu III O.p.; nie może więc tych zagadnień regulować w sposób szczególny do regulacji zawartej w o.p. O ile zatem art. 40d ust. 3 u.d.p. niewątpliwie stanowi przepis szczególny w stosunku do art. 70 § 1 o.p. i niewątpliwie ma pierwszeństwo stosowania w obszarze poddanym jego regulacji, o tyle zasadnicze wątpliwości budzi możliwość rozciągnięcia tego pierwszeństwa na pozostałe obszary, nieuregulowane w u.d.p., a uregulowane w dziale III o.p. Przyjęcie bowiem takiej formuły oznaczałoby, że opłata dodatkowa za nieopłacone parkowanie w strefie płatnego parkowania nie mogłaby wygasnąć przez przedawnienie lub potrącenie (art. 59 § 1 pkt 9 i pkt 3 o.p.), nie mogłaby stanowić nadpłaty w przypadku zapłacenia jej nienależnie (art. 72 § 1 o.p.), nie mogłaby także zostać objęta ulgą (art. 67a § 1 o.p.). Sąd zgodził się też z prezentowaną w tym wyroku tezą, że odpowiednie stosowanie przepisów działu III o.p. do spornej opłaty, a które może przybierać postać stosowania wprost, w całości, stosowania z modyfikacjami lub odmowy ich stosowania, nie daje podstaw z uwagi na treść art. 2 § 2 o.p. do odmowy ich stosowania w ogóle nawet w przypadku uznania, że przepisy działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetowych stosuje się tylko odpowiednio, a nie wprost. Nie sposób

zatem podzielić stanowiska, że „(...) cząstkowe uregulowanie w u.d.p. przedawnienia opłat i kar, wynikających z przepisów u.d.p., powinno zostać rozciągnięte na pozostałe kwestie, wiążące się z zagadnieniem przedawnienia tych opłat i kar (jak zawieszenie i przerwanie biegu jego terminu) w oparciu o przesłankę odpowiedniego stosowania przepisów o.p. i to w sytuacji, gdy oznacza to uznanie stanu braku jakiegokolwiek uregulowania wymienionych kwestii". Trudno byłoby bowiem znaleźć - jak podniesiono w uzasadnieniu powołanego judykatu - racjonalne argumenty za takim rozumieniem odpowiedniości stosowania omawianych przepisów, zwłaszcza przy założeniu, że system prawa powinien tworzyć konstrukcję zamkniętą i logiczną, a przynajmniej do takiego stanu dążyć. Uznanie zatem art. 40d ust. 3 u.d.p. za przepis szczególny w stosunku do art. 70 § 1 o.p. nie wyklucza stosowania do dodatkowej opłaty za parkowanie w strefie płatnego parkowania pozostałych przepisów działu III o.p., w tym art. 70 § 4 o.p., normującego zdarzenia skutkujące przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia.

Przedmiotem sprawy o sygn. akt I SA/GI 392/20 była zasadność odmowy umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a.

Zdaniem skarżącej jej obowiązek stwierdzony dwoma tytułami wykonawczymi wygasł ponieważ na poczet egzekwowanych należności za okres od 6-8/2013 r. dokonała wpłat. Z kolei według organu, decydujące znaczenie ma to, że owe wpłaty miały miejsce z pominięciem organu egzekucyjnego, na indywidualny rachunek składkowy. W tej sytuacji znajduje zastosowanie § 12 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1831 – dalej zwanego rozporządzeniem) nakazujący wierzycielowi zaliczenie wpłat na poczet należności o najwcześniejszym terminie płatności, a więc w tym przypadku, należności wcześniejszych aniżeli wykazane w tytułach wykonawczych. Stąd wpłaty skarżącej należało zaliczyć na poczet należności składkowych za okres 8/2012 – 2/2013 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Zdaniem Sądu skarżąca niezasadnie wywodzi, że wskazane rozporządzenie w tej sprawie nie powinno mieć zastosowania wobec treści art. 62 § 1 o.p. w zw. z art. 31 stawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (obecnie: t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 266 – dalej zwanej u.s.u.s.).

Sąd wskazał na regulację art. 49 ust. 1 pkt 1 u.s.u.s., zgodnie z którym Rada Ministrów określa, w drodze rozporządzenia kolejność zaliczania wpłat składek na FUS oraz innych należności, do których poboru jest zobowiązany Zakład, jeżeli płatnik opłaca je i przekazuje niezgodnie z przepisami ustawy. Na podstawie art. 49 ust. 1 u.s.u.s. zostało wydane przez Radę Ministrów rozporządzenie z dnia 21 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (powoływane już jako: rozporządzenie), które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. Należy zauważyć, że art. 49 ust. 1 u.s.u.s. zawiera delegację ustawową, na mocy której Rada Ministrów obowiązana była wydać rozporządzenie i określić kolejność zaliczania wpłat składek na FUS oraz innych należności, do których poboru jest zobowiązany ZUS, jeżeli płatnik opłaca je i przekazuje niezgodnie z przepisami ustawy (pkt 1) oraz kolejność i sposób zaliczania wpłat na należności FUS oraz inne należności, do których poboru jest obowiązany Zakład (pkt 1a). Wymaga podkreślenia użycie przez ustawodawcę sformułowania "określa", co wprost wskazuje, że zasady związane z kolejnością zaliczania wpłat z tytułu składek (FUS oraz innych należności) dokonanych przez ubezpieczonych regulowane są wydanym w drodze tej delegacji rozporządzeniem. Analizując treść tego przepisu w świetle zasad techniki prawodawczej, należy zwrócić uwagę na § 68 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283), zgodnie z którym upoważnieniu do wydania rozporządzenia można nadać charakter obligatoryjny albo fakultatywny (ust. 1). Jeżeli do funkcjonowania ustawy jest niezbędne wydanie rozporządzenia, upoważnieniu nadaje się charakter obligatoryjny (ust. 2 zdanie 1).

W ocenie Sądu delegacja zawarta w art. 49 ust. 1 u.s.u.s. wskazuje na obligatoryjny charakter upoważnienia do wydania rozporządzenia. Skoro u.s.u.s.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

poprzez obligatoryjne odesłanie do przepisów rozporządzenia z 21 września 2017 r. wydanego przez Radę Ministrów, nakłada na ZUS obowiązek określonego sposobu rozliczenia dokonanych przez płatnika wpłat składek, to art. 49 ust. 1 u.s.u.s. ma charakter *lex specialis* w stosunku do ogólnego przepisu art. 31 u.s.u.s., stanowiącego odesłanie do konkretnych przepisów Ordynacji podatkowej, w tym przypadku art. 62 § 1 o.p.

Co do zasady, w powyższym zakresie, Sąd przyznał więc rację organowi, który ten akt normatywny zastosował. Według Sądu błąd organu polegał jednak na tym, że pominął istotną w realiach tej sprawy regulację § 24 ust. 1 i 4 w zw. z ust. 9 rozporządzenia.

Sąd zauważył, że skarżąca jednoznacznie dokonała wpłat na poczet należności objętych tytułami wykonawczymi na podstawie których prowadzone jest postępowanie egzekucyjne, którego domaga się umorzenia z uwagi na to, że egzekwowany obowiązek wygasł na skutek tychże wpłat. Wskazał, że są to należności z tytułu ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, o których mowa w § 24 ust. 1 i 4 rozporządzenia. Sąd podał, że z treści § 24 ust. 1-8 rozporządzenia nie wynika jednoznacznie, czy chodzi o wpłaty dokonane dobrowolnie przez płatnika w toku postępowania egzekucyjnego, czy też przymusowo ściągnięte przez organ egzekucyjny, ale wątpliwości co do możliwości zastosowania tych regulacji rozwiewa treść § 24 ust. 9 rozporządzenia. Stanowi on, że przepisy ust. 1-8 mają zastosowanie do rozliczenia wpłat dokonanych przez płatnika składek po doręczeniu upomnienia lub wszczęciu postępowania egzekucyjnego. Zatem rozliczenie wpłat dokonanych w toku postępowania egzekucyjnego powinno nastąpić na podstawie § 24 rozporządzenia niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z przymusowym wyegzekwowaniem należności, czy dobrowolną wpłatą płatnika.

Mając na względzie powyższe wyrokiem z dnia 25 sierpnia 2020 r. Sąd uchylił zaskarżone postanowienie, gdyż sposób zaliczenia dokonanych przez skarżącą wpłat bezpośrednio przekłada się na ustalenie czy doszło do wygaśnięcia egzekwowanego obowiązku, a tym samym ustalenie przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a.

ROZDZIAŁ 9

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE POSTĘPOWANIA SĄDOWOADMINISTRACYJNEGO

Postanowieniem z dnia 15 stycznia 2020 r. sygn. akt III SA/GI 938/19, działając na podstawie art. 58 § 1 pkt 5a p.p.s.a., Sąd odrzucił skargę wniesioną na uchwałę w sprawie określenia zasad i trybu uchwalania budżetu obywatelskiego miasta. Stwierdził bowiem, że skarżący nie wykazał negatywnego oddziaływania tej uchwały na sferę jego praw. Zarówno bowiem w skardze, jak i w dalszym piśmie procesowym skarżący wskazał, że skargę wnosi w imieniu własnym, a nie jako opiekun prawny dzieci poniżej 16 roku życia. Skarżący nie powołał natomiast takiego przepisu prawa, z którego wywodziłby jakieś własne uprawnienia, a który zostałby naruszony przez zaskarżoną uchwałę. Argumentacja skargi oraz w/w pisma procesowego koncentruje się natomiast na wykazaniu, że zaskarżona uchwała narusza prawo i prawa podmiotowe jego dzieci do udziału w procedurze budżetu obywatelskiego, gdyż mogą one realizować swe uprawnienia do uczestniczenia w nim w zakresie wskazanych w skardze jednostek redakcyjnych uchwały jedynie za zgodą skarżącego.

Sąd wyjaśnił, że warunkiem skutecznego wniesienia skargi do sądu administracyjnego na uchwałę organu gminy, w tym także na akt prawa miejscowego jest posiadanie w konkretnej sprawie własnego interesu prawnego (za wyjątkiem określonym w ust. 2a u.s.g.), który przez fakt podjęcia uchwały o określonej treści zostaje naruszony. Dla skutecznego wniesienia skargi opartej na art. 101 ust. 1 u.s.g. strona musi więc wykazać istnienie związku pomiędzy zaskarżoną uchwałą, a jej indywidualną sytuacją prawną, wynikającą z konkretnego przepisu prawa. Konieczne jest zatem wykazanie związku pomiędzy naruszeniem prawa przez zaskarżoną uchwałę oraz negatywnym oddziaływaniem na sferę prawnomaterialną skarżącego w postaci pozbawienia go uprawnień mających oparcie w przepisach prawa materialnego lub nałożenia obowiązków, które z niego nie wynikają. Wskazać również należy, że skarga złożona w trybie omawianego przepisu nie ma charakteru actio popularis (skargi powszechnej). Do jej wniesienia nie legitymuje sama sprzeczność z prawem

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zaskarżonej uchwały, lecz właśnie naruszenie własnego interesu prawnego skarżącego, który należy wyraźnie odróżnić od interesu faktycznego.

Sąd zwrócił uwagę, że zagadnienie zaskarżalności uchwały organu gminy z uwagi na naruszenie interesu prawnego skarżącego zostało poddane szerokiej analizie zarówno w doktrynie prawa, jak i orzecznictwie sądowym. W tym zakresie przywołał stanowisko zaprezentowane przez Stefana Babiara, zgodnie z którym wymóg naruszenia interesu prawnego ma przy tym charakter materialnoprawny i wymaga stwierdzenia związku między sferą indywidualnych praw i obowiązków skarżącego a kwestionowanym w skardze aktem lub czynnością organu administracyjnego. Taka konstrukcja interesu prawnego przesądza, że uprawnionym do wniesienia skargi jest tylko ten podmiot, którego sytuacja prawna uległa bezpośredniej zmianie na skutek władczych działań organów administracji państwowej, przy czym powyższe naruszenie musi mieć charakter indywidualizowany i skonkretyzowany. Jedynie bezpośrednie naruszenie konkretnej normy prawnej może skutkować udzieleniem ochrony prawnej przez sąd administracyjny. Wobec tego skarżący musi wykazać, na czym polegało naruszenie prawa lub interesu prawnego, którego dopuściły się organy administracji, co znajduje swoje odzwierciedlenie w treści art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a. („Postępowanie sądownoadministracyjne w praktyce”, Stefan Babiara (red.), Konrad Aromiński, Lex 2015 r.).

Tytułem przykładu Sąd wskazał również na wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Po 467/2018 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r. sygn. akt SK 30/02 i z dnia 16 września 2008 r. sygn. akt 76/06.

W oparciu o powyższe Sąd podał, że źródłem interesu prawnego lub uprawnienia jest zawsze norma prawna ogólna i abstrakcyjna (akt normatywny) lub jednostkowa i konkretna (decyzja), mająca źródło w przepisach prawa materialnego (nie tylko prawa administracyjnego materialnego). Podstawę legitymacji procesowej strony musi zatem stanowić przepis prawa materialnego wskazujący na własne prawo (interes prawny) lub obowiązek podmiotu, które podlegają skonkretyzowaniu w postępowaniu administracyjnym. Stwierdzenie istnienia interesu prawnego sprowadza się zatem do ustalenia związku o

charakterze materialnoprawnym między obowiązującą normą, a sytuacją prawną konkretnego podmiotu.

Z kolei w postanowieniach z dnia 16 czerwca 2020 r. w sprawach sygn. akt I SA/GI 279/20 i I SA/GI 280/20 Sąd zaprezentował tezę, zgodnie z którą zawarte w art. 232 § 1 pkt 1 p.p.s.a. zastrzeżenie „do dnia rozpoczęcia rozprawy” dotyczy tylko umorzenia postępowania w związku z cofnięciem pisma. Sąd jest natomiast zobligowany do zwrotu stronie całego uiszczanego wpisu od pisma odrzuconego, niezależnie od tego, czy odrzucenie pisma nastąpiło na posiedzeniu niejawnym, czy na rozprawie.

W ocenie Sądu jest oczywiste, że zwrot „do dnia rozpoczęcia rozprawy” odnosi się do pisma cofniętego. Poprzestanie na literalnej wykładni art. 232 § 1 pkt 1 p.p.s.a. budzi jednak wątpliwości, czy ten zwrot dotyczy również pisma odrzuconego, a więc tej części przepisu, która została zawarta przed spójnikiem alternatywnym „lub”. Wobec tego, dla dokonania właściwego wyboru możliwości interpretacyjnej opartej na wykładni językowej, należy skorzystać z argumentów zaczerpniętych z metod wykładni pozajęzykowych, tj. systemowej i celowościowej.

Sąd wziął pod uwagę art. 222 p.p.s.a. zgodnie z którym nie żąda się opłat od pisma, jeżeli już z niego wynika, że podlega ono odrzuceniu. Z tej regulacji wynika zatem wniosek, że pobranie wpisu powinno każdorazowo obligować Sąd do zwrotu wpisu w przypadku odrzucenia skargi i to nawet gdyby miało to nastąpić orzeczeniem NSA wydanym na podstawie art. 189 p.p.s.a. Interpretacja art. 232 § 1 pkt 1 p.p.s.a. powinna zatem uwzględniać inny przepis, dotyczący obowiązku ponoszenia opłaty od pisma odrzucanego, aby istotne w tej mierze regulacje były spójne i konsekwentne.

Sąd dostrzegł, że cofnięcie skargi, to czynność dyspozycyjna strony. Jest rozumiana jako wyraz przyznanego jej prawa do rozporządzalności skargą i w pełni zależy od woli skarżącego, który samodzielnie decyduje kiedy - przed rozprawą, czy w jej trakcie - tego dokona. Z kolei odrzucenie skargi jest rozstrzygnięciem podejmowanym autorytatywnie przez Sąd, który decyduje także, czy uczynić to na posiedzeniu niejawnym (a więc przed rozprawą), czy po przeprowadzeniu rozprawy. Stosownie bowiem do art. art. 90 § 2 p.p.s.a. sąd

może wyznaczyć rozprawę także wówczas, gdy sprawa podlega rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym.

Zdaniem Sądu w tej sytuacji, uzależnianie zwrotu wpisu w razie, całkowicie zależnego od woli strony, cofnięcia skargi do dnia rozpoczęcia rozprawy, o której strona jest zawiadamiana z odpowiednim wyprzedzeniem (art. 91 § 2 p.p.s.a.) jest racjonalne. Natomiast nieprzystające do art. 222 p.p.s.a., jak również niecelowe, byłoby takie uzależnienie w odniesieniu do odrzucenia skargi, które nie zależy od woli strony, lecz wyłącznie od oceny prawnej sądu, bazującej na kryteriach obiektywnych, odnoszonych do momentu jej złożenia.

Postanowieniem z dnia 30 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 740/20 Sąd odrzucił, jako nienależącą do właściwości sądów administracyjnych, skargę na czynność Prezydenta Miasta w przedmiocie wypłaty zaniżonej kwoty dotacji oświatowej.

W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd wskazał, że za akty lub czynności, o których mowa w 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. uznaje się te, które:

- w rozumieniu przepisów prawa materialnego i procesowego nie są decyzją lub postanowieniem;
- mają charakter indywidualny, co wynika z określenia ich przedmiotu, a mianowicie uprawnień lub obowiązków, których dotyczą;
- podejmowane są na podstawie przepisów prawa, które nie wymagają ich autorytatywnej konkretyzacji, a jedynie potwierdzenia uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, co oznacza również, że stanowią one przejaw wiedzy organu wykonującego administrację publiczną;
- są podejmowane w zakresie administracji publicznej, charakteryzując się, między innymi, jednostronnością działania;
- są podejmowane przez podmiot wykonujący administrację publiczną.

Sąd wyjaśnił, że zgodnie z art. 47 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 17, ze zm. - dalej zwanej u.f.z.o.) czynności podejmowane przez organ dotujący, o którym mowa w art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-32 i art. 40-41a, w celu ustalenia wysokości lub przekazania dotacji, o których mowa w art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-32 i art.

40-41a, stanowią czynności z zakresu administracji publicznej, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

Sąd zauważył, że w rozpatrywanej sprawie zaskarżona została natomiast czynność polegająca na otrzymaniu przelewu kwoty niższej niż wynikająca z aktualizacji dotacji, czyli czynność, o której mowa w art. 34 ust. 1 u.f.z.o. Przepis ten nie został wymieniony w art. 47 u.f.z.o., zatem zaskarżona czynność nie podlega kognicji sądów administracyjnych.

Brak właściwości sądów administracyjnych Sąd wywiódł również ze stwierdzenia, iż czynność polegająca na wypłacie kwoty dotacji jest czynnością techniczną, polegająca na przelaniu środków pieniężnych na rachunek bankowy podmiotu prowadzącego szkołę.

Analogiczne stanowisko Sąd zajął w postanowieniach z dnia 31 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/GI 781/20, I SA/GI 783/20, I SA/GI 785/20, a także z dnia 3 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 746/20 i z dnia 4 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/GI 784/20.

Sąd w sprawie o sygn. akt I SA/GI 825/20, dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania Spółki w podatku od nieruchomości za rok 2014, mając na uwadze regulację art. 138 p.p.s.a. rozważał kwestię, którą datę należy umieścić w sentencji wyroku, w sytuacji, gdy zaskarżona w sprawie decyzja opatrzona została datą 13 marca 2002 r. zaś dokumenty sprawy potwierdzały, że rzeczywistą datą wydania tej decyzji był 13 marca 2020 r.

Sąd wskazał, że data wydania decyzji to jeden z elementów koniecznych decyzji podatkowej (art. 210 § 1 pkt 2 o.p.). Przesądza ona o dacie sporządzenia i podpisania decyzji (M. Skowroński, glosa do wyroku NSA z dnia 6 stycznia 2006 r. sygn. akt II FSK 135/06, Lex nr 1179191). Nie przesądza jednak o wejściu decyzji do obrotu prawnego, bo o tym decyduje data jej doręczenia (art. 212 o.p.). Sąd zaznaczył, że data wydania decyzji ma istotne znaczenie dla wielu aspektów sprawy podatkowej (np. wynika z niej m.in. jaki stan faktyczny i prawny został uwzględniony przy jej wydawaniu - wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 296/17).

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd wyjaśnił, że zagadnienie to ma również wpływ na określenie przedmiotu zaskarżenia, o którym mowa w art. 138 p.p.s.a. Ustawodawca w uregulowaniu tym sprecyzował, jakie elementy musi zawierać sentencja wyroku. Wśród nich wymienił m.in. wspomniany przedmiot zaskarżenia. W doktrynie przyjmuje się, że określenie przedmiotu zaskarżenia powinno zawierać precyzyjne oznaczenie, jakiego aktu lub czynności organu administracji publicznej dotyczy wyrok (zob. A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2019, art. 138). Zatem ustalenie daty wydania zaskarżonej decyzji determinuje pełne i prawidłowe oznaczenie przedmiotu zaskarżenia, co jest elementem koniecznym sentencji wyroku sądu administracyjnego.

Sąd podał, że zobowiązany w skardze nie podniósł zarzutu błędu w dacie wydania decyzji, jednakże mając na względzie regulację art. 134 § 1 p.p.s.a. skład orzekający umocowany był do tego, aby zająć się zasygnalizowanym problemem.

W świetle powyższego, zestawiając datę, którą opatrzona została zaskarżona w sprawie decyzja, tj. 13 marca 2002 r. z jej przedmiotem, tj. dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania Spółki w podatku od nieruchomości za rok 2014, Sąd zwrócił uwagę na wątpliwość co do tego, kiedy faktycznie decyzja ta została wydana, a w konsekwencji jaki jest przedmiot zaskarżenia.

W ocenie Sądu zasadnym było przyjęcie, że zaskarżona decyzja wydana została w 2020 r.

Argumentując powyższe stanowisko Sąd wskazał na chronologię postępowania administracyjnego, tj. sporządzoną w dniu 27 listopada 2019 r. decyzję pierwszoinstancyjną i wniesione od niej odwołanie z dnia 17 grudnia 2019 r. W tej sytuacji, zdaniem Sądu, krótki okres do końca 2019 r. uzasadnia twierdzenie, że negowane przez zobowiązanego rozstrzygnięcie wydano w 2020 r.

Dodatkowo Sąd zwrócił uwagę na numer zaskarżonej decyzji zawierający w swej treści liczbę „2020” oraz informacje znajdujące się w skardze oraz odpowiedzi na nią.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd zaznaczył jednak, że przeprowadzonych rozważań nie należy traktować w kategoriach sprostowania w rozumieniu art. 215 § 1 o.p., gdyż sąd administracyjny I instancji nie jest do tego umocowany.

ROZDZIAŁ 10

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE PRAWA POMOCY

Postanowieniem z dnia 7 stycznia 2020 r. w sprawie II SPP/GI 240/19 referendarz sądowy odmówił skarżącemu Stowarzyszeniu zwolnienia od kosztów sądowych, wskazując m.in. na ugruntowane w orzecznictwie sądowym stanowisko, zgodnie z którym każde stowarzyszenie, niezależnie od tego, że ma charakter uproszczony i działa na zasadzie non profit, **zobowiązane jest do zapewnienia sobie środków na prowadzenie działalności**. Wobec tego, zdaniem referendarza, fakt, że zasadniczym źródłem dochodu skarżącego Stowarzyszenia są niewielkie składki członkowskie, nie może uzasadniać zwolnienia go od kosztów sądowych.

Referendarz odwołał się również do orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego (postanowienia: z dnia 30 września 2009 r. sygn. akt II OZ 801/09, z dnia 16 kwietnia 2008 r. sygn. akt II OZ 321/08 oraz z dnia 22 stycznia 2009 r., sygn. akt II OZ 22/09), z których wynika, że opłacanie składek należy do sfery decyzyjnej danej organizacji, zaś fakt, iż określone stowarzyszenie ustala składki członkowskie na bardzo niskim poziomie nie uzasadnia przyznania prawa pomocy i przejęcia ciężaru kosztów postępowania przed sądami przez Skarb Państwa.

W ocenie referendarza, w rozpoznawanej sprawie nie zachodziła przesłanka, od której art. 246 § 2 pkt 2 p.p.s.a. uzależnia przyznanie prawa pomocy. Wyznaczając w Regulaminie zakres działalności skarżącego Stowarzyszenia określono bowiem wyraźnie, że obejmuje on między innymi „udział w postępowaniach administracyjnych”. Nie budzi więc wątpliwości, że ustalając w ten sposób charakter działalności członkowie tego Stowarzyszenia mogli przewidzieć, że będzie jej towarzyszyła konieczność ponoszenia stosownych należności publicznoprawnych, w tym wymaganych kosztów w sprawach sądowych, w których przedmiotem zaskarżenia będą akty wydawane w ramach wspomnianych postępowań administracyjnych. Skoro jednak pomimo to wysokość składek członkowskich ustalono w relatywnie niskiej kwocie wynoszącej zaledwie 5 zł, to fakt ten nie może przemawiać za pozytywnym rozstrzygnięciem zgłoszonego żądania.

W sprawie o sygn. akt II SPP/GI 50/20 referendarz stwierdził m.in., że zwolnienie skarżącego z uiszczzonego już wcześniej wpisu od skargi nie było dopuszczalne, a w rezultacie rozpoznanie wniosku w tym zakresie stało się zbędne i dlatego należało je umorzyć na podstawie art. 249a p.p.s.a.

Motywuując to rozstrzygnięcie, w ślad za orzecznictwem sądowym oraz literaturą przedmiotu, wskazał, że zwolnienie od kosztów sądowych nie może mieć mocy wstecznej. Stronę, która została zwolniona od kosztów sądowych, traktuje się jako objętą zwolnieniem dopiero od daty uprawomocnienia się postanowienia o przyznaniu tego dobrodziejstwa procesowego. Prawo pomocy nie może natomiast rozciągać się na opłaty sądowe, które zostały pokryte wcześniej.

Na gruncie rozpoznawanego wniosku referendarz wywiódł zatem, że skoro wymagany w sprawie wpis od skargi został już uiszczony w prawidłowej wysokości, to złożenie wniosku o zwolnienie od kosztów sądowych nie może spowodować zwolnienia z tej opłaty, a co za tym idzie nie może stanowić podstawy do zwrotu środków finansowych, które przekazano w jej ramach Sądowi.

Powołując się na postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2010 r. sygn. akt II FZ 635/10, a także postanowienia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Warszawie z dnia 5 września 2006 r. sygn. akt II SA/Wa 791/06, w Łodzi z dnia 29 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Łd 922/10 i w Lublinie z dnia 12 listopada 2009 r. sygn. akt II SA/Lu 232/09, zwrócił uwagę, że postanowienie o przyznaniu prawa pomocy, jako rozstrzygnięcie o charakterze konstytutywnym wywołuje skutki ex nunc, to jest od dnia jego uprawomocnienia się i nie może stanowić podstawy do zwrotu kosztów uiszczonych przez stronę przed tą datą.

W ramach argumentacji zawartej w uzasadnieniu postanowienia z dnia 24 lutego 2020 r. w sprawie o sygn. akt II SPP/GI 21/20 o odmowie przyznania prawa pomocy referendarz podał, że znaczne koszty związane z zamierzonymi robotami budowlanymi dotyczącymi posiadanej przez

skarżącą nieruchomości nie mogły zostać uwzględnione przy ocenie jej wniosku. Wskazane we wniosku kwoty związane z remontem lokalu oraz z usunięciem balkonów to koszty przyszłe, niepewne i dopiero planowane. Nadto, rozpoznając wniosek w aspekcie przesłanki wynikającej z art. 246 § 1 pkt 2 p.p.s.a bierze się pod uwagę wyłącznie wydatki niezbędne, zmierzające do realizacji podstawowych, elementarnych potrzeb życiowych strony oraz jej rodziny, zaś nie budzi wątpliwości, że koszty remontu nieruchomości, w której strona wraz z rodziną nie zamieszkuje (a zatem, która nie służy zaspokojeniu jej podstawowych potrzeb mieszkaniowych) do wydatków takich się nie zaliczają.

Odmawiając ustanowienia dla skarżącego adwokata postanowieniem wydanym w sprawie o sygn. akt II SPP/GI 15/20 referendarz sądowy zaznaczył, że brzmienie art. 246 § 1 pkt 2 p.p.s.a. nie pozostawia wątpliwości, iż celem prawa pomocy jest zagwarantowanie prawa do sądu osobom ubogim, czyli takim, dla których zdobycie środków na sfinansowanie udziału w postępowaniu sądowym jest obiektywnie niemożliwe. Zwrócił uwagę, że choć skarżący powołuje się na trudną sytuację materialną, to jednak rozmiar ponoszonych przezeń kosztów przeczy temu twierdzeniu. Trudno bowiem uznać za ubogą osobę, która przeznacza miesięcznie na żywność tylko dla siebie (w tym soki i owoce) 1.380 zł, na telewizję kablową 132 zł czy też na same składki ubezpieczeniowe 323 zł.

ROZDZIAŁ 11

POZOSTAŁE WYBRANE ZAGADNIENIA W ORZECZNICTWIE SĄDU

Przedmiotem kontroli sądowej w sprawie o sygn. akt III SA/GI 645/19 była decyzja utrzymująca w mocy decyzję ustalającą kwotę nienależnie pobranych płatności z tytułu Programu Rolnośrodowiskowego.

W ocenie organu odwoławczego skarżąca występując z wnioskiem o przyznanie płatności rolnośrodowiskowej zobowiązała się do realizacji 5-letniego zobowiązania rolnośrodowiskowego, w tym do składania wniosków o przyznanie płatności z tym związanych. W wyniku realizacji kolejnych wniosków organ przyznał płatności na rok 2014, 2015 i 2016. Skarżąca nie złożyła natomiast wniosku o przyznanie płatności rolnośrodowiskowej za 2017 r. do określonych gruntów lub zwierząt objętych zobowiązaniem rolnośrodowiskowym ani informacji, o której mowa w § 23 ust. 3 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 13 marca 2013 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Program rolnośrodowiskowy” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 (Dz. U. z 2013 r. poz. 361, ze zm.). W związku z tym zgodnie z § 39 ust. 2 pkt 4 tego rozporządzenia organ I instancji ustalił rolnikowi kwotę nienależnie pobranych płatności z tytułu programu rolnośrodowiskowego za trzy lata.

Zarówno w skardze jak i w odwołaniu od decyzji pierwszoinstancyjnej, strona zakwestionowała złożenie wniosków o płatność rolnośrodowiskową, powołując się na chorobę psychiczną. Na potwierdzenie swego stanowiska strona przedłożyła dokumentację lekarską oraz wyrok Sądu Rejonowego rozwiązujący umowę dożywocia, której była stroną.

W wyroku z dnia 9 lipca 2020 r. Sąd zgodził się z organem, że postępowanie prowadzone jest w oparciu o przepisy prawa administracyjnego, a nie cywilnego. Jednakże organ musi mieć na względzie treść art. 7 k.p.a. i zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej ustalić, czy ta okoliczność, na którą powołuje się strona (choroba umysłowa) występowała w dacie złożenia pierwszego wniosku o płatność i kolejnych wniosków. Organ musi prowadzić w tym celu postępowanie wyjaśniające. Tym bardziej, że art. 58 ustawy z dnia 23

Wojewódzki Sąd Administracyjny

kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 – dalej zwanej: k.c.) stanowi o nieważności czynności prawnej sprzecznej z ustawą, mającej na celu obejście ustawy, bądź sprzecznej z zasadami współżycia społecznego. Z kolei art. 82 k.c. wskazuje, że nieważne jest oświadczenie woli złożone przez osobę, która z jakichkolwiek powodów znajdowała się w stanie wyłączającym świadome albo swobodne podjęcie decyzji i wyrażenie woli. Dotyczy to w szczególności choroby psychicznej, niedorozwoju umysłowego albo innego, chociażby przemijającego, zaburzenia czynności psychicznych. Sąd powołał się na okoliczności wskazane w prawomocnym wyroku Sądu Rejonowego w Myszkowie z 28 czerwca 2018 r. sygn. akt I C 505/18 w przedmiocie rozwiązania umowy dożywocia. Z wyjaśnień powoda wynikało, że od początku zawarcia umowy dożywocia zapewniał pozwanej [skarżącej] środki utrzymania, płacił wszystkie rachunki, dostarczał pożywienia, gdyż pozwana jest osobą chorą psychicznie, wymagającą stałej opieki. Sąd uwzględnił też informację o wyprowadzce pozwanej w marcu 2016 r. z gospodarstwa rolnego powoda, opinię biegłego psychiatry oraz zeznania świadków, według których pozwana jest osobą o znacznym deficycie intelektualnym, chorą somatycznie, upośledzoną w stopniu lekkim z zaburzeniami psychicznymi charakterystycznymi dla schizofrenii paranoidalnej. Sąd uznał, że organ nie ocenił tego dowodu w sposób należyty. Nie wyjaśnił, jak doszło do złożenia przez skarżącą wniosku o kolejną płatność rolnośrodowiskową 23 maja 2016 r., skoro skarżąca wyprowadziła się od powoda w marcu 2016 r. Nie wyjaśnił też kto dokonał wpłaty 77,62 zł na rachunek bankowy ARiMR w dniu 27 grudnia 2016 r., skoro to powód płacił wszystkie rachunki, a skarżąca nie przebywała wtedy w jego gospodarstwie. Ponadto organ nie zwrócił uwagi, że w orzeczeniu o stopniu niepełnosprawności lekarz orzecznik wskazał, że skarżąca wymaga korzystania z systemu środowiskowego wsparcia w samodzielnej egzystencji, przez co rozumie się korzystanie z usług socjalnych, opiekuńczych, terapeutycznych i rehabilitacyjnych. Już te okoliczności wskazują, że koniecznym było dopuszczenie opinii biegłych psychiatrów i psychologów na okoliczność, czy skarżąca była w stanie samodzielnie dokonywać czynności prawnych i swobodnie podejmować decyzję oraz wyrażać swoją wolę, składając zarówno pierwszy wniosek o płatność rolnośrodowiskową 13 maja 2014 r. jak i kolejne wnioski. Ponadto z uzasadnienia

wyroku SR wynika, że składając pozew o rozwiązanie umowy dożywocia powód wskazał, że opiekował się skarżącą. Zatem należało wyjaśnić, czy skarżąca składając oświadczenie woli znajdowała się w stanie wyłączającym świadome albo swobodne podjęcie decyzji i wyrażenie woli. W zależności od tych ustaleń podejmować dalsze czynności w sprawie. Łącznie z rozważeniem zawiadomienia Prokuratury o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przez powoda.

Sąd wskazał również, że celem ustalenia stanu faktycznego organ powinien przesłuchać świadka w osobie powoda z w/w sprawy o rozwiązanie dożywocia, gdyż mając na uwadze uzasadnienie jego pozwu o zniesienie umowy dożywocia, koniecznym jest wyjaśnienie, kto składał wnioski o dopłaty. A w sytuacji, w której składała je skarżąca, winien ustalić czy istniały okoliczności nadzwyczajne uprawniające organ do odstąpienia od zwrotu płatności. Sąd zaznaczył, że nawet w sytuacji, gdy skarżąca miała pełną zdolność do czynności prawnych nie oznacza, że była w stanie zrozumieć znaczenie swoich czynów i racjonalnie pokierować postępowaniem.

W wyroku z dnia 14 lutego 2020 r. o sygn. akt II SA/GI 1530/19 Sąd stwierdził niezasadność skargi wniesionej w sprawie odmowy wydania zgody stwierdzającej legalność ocechowania i wydania świadectwa legalności pozyskania drewna.

Sąd wyjaśnił, że zasadniczym celem cechowania drewna pozyskanego w lasach jest potwierdzenie legalności jego pozyskania, a tym samym ułatwienie wykrywania kradzieży leśnych oraz bezprawnych wyrębów w lasach prywatnych. Samo cechowanie drewna stanowi czynność techniczną, opisaną w rozporządzeniu Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 24 lutego 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad cechowania drewna, wzorów urzędzeń do cechowania i zasad ich stosowania oraz wzoru dokumentu stwierdzającego legalność pozyskania drewna (t.j. Dz. U. Nr 36 poz. 201, ze zm.). Z kolei wystawienie właścicielowi lasu dokumentu stwierdzającego legalność pozyskania drewna, o którym mowa w art. 14a in fine ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (obecnie: t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 6, ze zm.), stanowi jedynie prawną konsekwencję tej czynności, potwierdzającą, że pozyskane drewno pochodzi z legalnego źródła.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Sąd wskazał, że art. 14a ust. 1 – 3 ustawy o lasach w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 3 tej ustawy wymaga wykazania tytułu do uzyskania takiego zaświadczenia. Skarżący nie wykazali, by taki tytuł posiadali, skoro jako posiadacz samoistny wykazany był w ewidencji gruntów ich poprzednik prawny. Zdaniem Sądu, nie można wydać ww. dokumentu stwierdzającego hipotetyczny stan, niewynikający z danych ujawnionych w rejestrze bądź ewidencji. W pierwszej kolejności skarżący winni zatem uregulować stan prawny nieruchomości, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w stosownej dokumentacji, w tym w ewidencji. Sąd zauważył, że organ wydający ww. dokument dotyczący drewna nie ma kompetencji, by w trybie zawnioskowanym przez strony prowadzić postępowanie odnoszące się do stanu prawnego nieruchomości oraz prawidłowości wpisów do ewidencji gruntów. Powołując się na rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 393, ze zm.) Sąd stwierdził, że postępowanie tego rodzaju jest postępowaniem odrębnym, prowadzonym na zupełnie innej podstawie prawnej, tj. z zakresu ewidencji gruntów i budynków. Orzeczenie to było przedmiotem artykułu zawartego w Rzeczpospolitej z dnia 7 lipca 2020 r. na str. A 11.

Wyrokiem z dnia 13 lipca 2020 r. sygn. akt II SA/GI 146/20 Sąd uchylił zaskarżoną decyzję utrzymującą w mocy decyzję o odmowie zobowiązania właściciela, na podstawie art. 124b ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 – dalej zwanej ustawą o gospodarce nieruchomościami), do udostępnienia nieruchomości dla przeprowadzenia wnioskowanej przez skarżącą inwestycji.

Orzeczenie to zapadło w następującym stanie faktycznym. Skarżąca wnioskiem z dnia 23 maja 2018 r. zwróciła się do Starosty o wydanie decyzji ograniczającej sposób korzystania z nieruchomości. Wskazała, że udostępnienie nieruchomości powinno nastąpić na okres 2 miesięcy. Jednocześnie oświadczyła, że podjęte próby polubownego zakończenia sprawy nie doszły do skutku, wobec braku zgody stron na wysokość odszkodowania.

Organ I instancji wydał decyzję odmowną. Stwierdził bowiem, że nie zachodzą przesłanki warunkujące wydanie decyzji zobowiązującej właściciela do

Wojewódzki Sąd Administracyjny

udostępnienia nieruchomości dla przeprowadzenia wnioskowanej przez skarżącą inwestycji, z uwagi na brak wykazania przez nią braku zgody właściciela.

W odwołaniu od tej decyzji skarżąca zmodyfikowała pierwotny wniosek i wskazała, że żąda udostępnienia nieruchomości na okres 2 miesięcy od otrzymania pozwolenia na budowę (inwestycję).

Na skutek odwołania Wojewoda uchylił powyższą decyzję organu I instancji i zobowiązał właściciela do udostępnienia przedmiotowej nieruchomości na okres 2 miesięcy od dnia otrzymania tej decyzji.

Jednakże prawomocnym wyrokiem z dnia 24 maja 2019 r., sygn. akt II SA/GI 135/19, Sąd uchylił powyższą decyzję organu odwoławczego. W orzeczeniu tym Sąd przesądził, że strony nie doszły do porozumienia, co ostatecznie oznacza brak zgody właściciela nieruchomości, czyli kompetencję organu do rozstrzygnięcia w drodze decyzji przewidzianej w art. 124b ustawy o gospodarce nieruchomościami. Jednocześnie wskazał, że sporną pozostaje decyzja Wojewody w części określenia terminu zobowiązującego do udostępnienia skarżącej nieruchomości - tj. na okres dwóch miesięcy od dnia otrzymania decyzji, podczas gdy skarżąca wskazała inny termin w odwołaniu. Zauważył przy tym, że ustawodawca wprost nie uregulował od kiedy powinien być liczony okres udostępnienia nieruchomości, przez co stwierdzić należy, że organ dysponuje w tym względzie uznaniem administracyjnym, o ile nie jest związany wnioskiem strony.

Po ponownym rozpoznaniu odwołania zaskarżoną w sprawie o sygn. akt II SA/GI 146/20 decyzją Wojewoda orzekł o utrzymaniu w mocy decyzji odmownej organu I instancji. Wskazał, że 1 stycznia 2019 r. decyzji zobowiązującej do udostępnienia nieruchomości nadaje się z urzędu rygor natychmiastowej wykonalności (art. 124b ust. 2a ustawy o gospodarce nieruchomościami). Termin udostępnienia nieruchomości nie może być zatem dłuższy, niż 6 miesięcy od dnia wydania decyzji, której rygor natychmiastowej wykonalności nadaje się z ustawy. Organ odwoławczy stwierdził, że określony przez skarżącą termin „6 miesięcy od dnia uzyskania ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę”, wykracza poza powyższe ramy czasowe. W związku z tym wystąpił do skarżącej o wskazanie konkretnego okresu, w którym podejmie się zrealizowania prac. Termin ten skarżąca określiła na okres 6 miesięcy, począwszy od 1 października

Wojewódzki Sąd Administracyjny

2020 r. Wobec tak określonego terminu Wojewoda ocenił wniosek skarżącej jako przedwczesny, a zobowiązanie właściciela działki do jej udostępnienia - za niedopuszczalne.

Skarżąca kolejny raz nie zgodziła się z wydanym w sprawie rozstrzygnięciem i wystąpiła do Sądu, który stwierdził zasadność jej skargi, aczkolwiek nie podzielił wszystkich zarzutów w niej zawartych.

W wyroku z dnia 13 lipca 2020 r. Sąd wskazał, że wbrew stanowisku organu odwoławczego, w sprawie nie ma zastosowania art. 124b ust. 2a – dodany ustawą zmieniającą z dnia 9 listopada 2018 r. (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2348). Postępowanie w tej sprawie zostało wszczęte bowiem przed wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawy nowelizującej. Z mocy normy intertemporalnej, zawartej w art. 11 tej ustawy, postępowanie prowadzone jest zatem na podstawie przepisów dotychczasowych. Oznacza to brak podstaw prawnych do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Zatem argumentacja Wojewody co do wpływu nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności z urzędu, na okres udostępnienia nieruchomości, jest bez znaczenia w sprawie.

Nadto, zdaniem składu orzekającego, o ile brak jest podstaw do uwzględnienia żądania wnioskodawcy co do określenia okresu udostępnienia nieruchomości, organ administracji władny jest do rozstrzygnięcia żądania na zasadzie uznania administracyjnego – przy uwzględnieniu specyfiki i złożoności procesu inwestycyjnego oraz interesu właściciela nieruchomości, a więc sposobu użytkowania i przeznaczenia w planie miejscowym. O ile wniosek strony w części dotyczącej okresu udostępnienia nieruchomości, nie może być uwzględniony, lecz wystąpiły przesłanki do zobowiązania właściciela do udostępnienia nieruchomości, organ administracji nie może bez naruszenia art. 124b ustawy o gospodarce nieruchomościami, odmówić uwzględnienia wniosku w całości, jak to nastąpiło w niniejszej sprawie, lecz winien wyznaczyć na podstawie zebranego materiału dowodowego i wyjaśnień wnioskodawcy, termin udostępnienia nieruchomości, adekwatny do uzasadnianych potrzeb wnioskodawcy i interesu właściciela.

Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że skarżąca jako inwestor trzykrotnie zmieniała stanowisko w kwestii terminu,

powołując się na złożoność procesu inwestycyjnego. Rozpatrując sprawę, organ administracji winien zatem odnieść się do zmodyfikowanego wniosku, lecz o ile nie znajduje on uzasadnienia w okolicznościach sprawy, władny jest do określenia terminu we własnym zakresie.

Stwierdzając zasadność zarzutów naruszenia art. 7, 77 § 1 i 80 k.p.a. Sąd podał, że wskazany przez skarżącą termin udostępnienia nieruchomości jako 6 miesięcy od dnia 1 października 2020 r. jest co prawda odległy, ale precyzyjny i nie stwarza żadnej niepewności dla właściciela nieruchomości, która ma charakter rolny.

W wyroku z dnia 29 kwietnia 2020 r. sygn. akt II SA/GI 111/20 Sąd poszukiwał odpowiedzi na pytanie, czy prace będące przedmiotem postanowienia organu I instancji nakazującego wstrzymanie robót budowlanych związanych z podbieraniem materiału budulcowego (piasku) na terenie działki określonej w tym postanowieniu, zakwalifikować można jako prace budowlane czy też takiego charakteru nie można im przypisać.

Sąd wskazał, że stosownie do postanowień art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego pod pojęciem roboty budowlane - należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

W orzecznictwie sądowym akcentuje się, iż nie można uznać za „budowlę ziemną” każdego przesunięcia i rozplantowania warstwy ziemi, zwłaszcza przesunięcia, które nie powoduje powstania widocznej budowli i nie mającego na celu w bliższej lub dalszej przyszłości wykonanie jakiegokolwiek obiektu budowlanego (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 19 lipca 2019 r. sygn. akt II SA/GI 201/19). W orzecznictwie sądowym akcentuje się również, że prawo budowlane nie zawiera wprawdzie definicji „budowli ziemnej”, jednak potoczne rozumienie tego pojęcia oznacza budowlę, której podstawowym tworzywem jest ziemia. Nadto jest ona wykonana w gruncie lub z gruntu. Budowla ziemna musi mieć dodatkowo charakter kubaturowy, być widoczna i istnieć w kategoriach obiektywnych, a także wyodrębnić się od powierzchni ziemi i służyć specyficznemu celowi, dla którego stanowi całość techniczno-użytkową (por. wyrok WSA w Rzeszowie z 16 stycznia 2008 r. sygn. akt II SA/Rz 731/07).

Wojewódzki Sąd Administracyjny

Zdaniem Sądu przywołane rozumienie pojęcia „budowli ziemnej” wyklucza uznanie za nią wybierania piasku ze skarpy znajdującej się na nieruchomości będącej przedmiotem sprawy, które nie powoduje powstania widocznej budowli i nie ma na celu w bliższej lub dalszej przyszłości wykonanie jakiegokolwiek obiektu budowlanego.

Wobec powyższego Sąd stwierdził prawidłowość rozstrzygnięcia organu odwoławczego, uchylającego postanowienie organu I instancji oraz umarzającego postępowanie w sprawie. W ocenie Sądu organ II instancji zasadnie uznał, że przemieszczania piasku na mocy art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego nie można uznać za roboty budowlane. Następstwem tego stało się nieprawidłowe nałożenie na inwestora powyższych prac nakazu na podstawie art. 51 ust. 1 pkt 1 i 2 Prawa budowlanego.

Według Sądu zasadnie dostrzeżono również wadliwość nałożenia obowiązku przedstawienia w terminie 30 dni od daty wydania postanowienia inwentaryzacji wykonanych robót wraz z określeniem sposobu zabezpieczenia skarpy. Istotą wskazanego obowiązku jest doprowadzenie wykonanych robót budowlanych do stanu zgodnego z prawem, a w rozpoznawanej sprawie okoliczność ta nie zaistniała.

Wyrok ten był przedmiotem artykułu, który ukazał się w Rzeczpospolitej z dnia 15 września 2020 r. na str. A 11.

Będące przedmiotem sprawy o sygn. akt II SA/GI 541/20 postępowanie administracyjne dotyczyło nałożenia kary pieniężnej z tytułu nielegalnego użytkowania budynku mieszkalnego i było prowadzone na podstawie przepisów art. 57 ust. 7 Prawa budowlanego w zw. z art. 54 i art. 59f ust. 1 tej ustawy.

Uchylając zaskarżone w sprawie postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu I instancji Sąd w wyroku z dnia 16 października 2020 r. zwrócił uwagę, że samo nałożenie kary powinno przebiegać z uwzględnieniem przepisów materialnoprawnych zawartych w DZIALE IVA Kodeksu postępowania administracyjnego „Administracyjne kary pieniężne”, które, w myśl art. 189a § 1 znajdują zastosowanie w sprawach nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej lub udzielania ulg w jej wykonaniu. Przepisy te mają charakter *lex*

Wojewódzki Sąd Administracyjny

generalis, odnoszą się do kar regulowanych przepisami odrębnymi (wobec k.p.a.), o ile nie zostaną wyłączone na mocy postanowień 189a § 2 lub § 3.

Przywołując treść art. 189a § 2 k.p.a. Sąd twierdził zatem, że o ile w przepisach Prawa budowlanego odnośnie kar za przystąpienie do nielegalnego użytkowania, materie wskazane w pkt. 1-6 tego przepisu byłby regulowane, to przepisy Działu IV k.p.a. nie znajdą zastosowania.

Sąd wskazał przy tym na art. 189f k.p.a., w którym została uregulowana instytucja odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub udzielenia pouczenia, która w przepisach Prawa budowlanego, a więc w przepisach odrębnych, o których mowa 198a § 2 k.p.a., nie jest regulowana.

Sąd podkreślił materialnoprawny charakter postanowień 189f k.p.a., wywodząc, że organ nadzoru budowlanego, prowadząc postępowanie w sprawie nałożenia kary z powodu samowolnego przystąpienia do użytkowania, powinien w jego trakcie dokonać ustaleń w zakresie przesłanek odstąpienia od nałożenia kary. Nie ma przy tym znaczenia to, że kara określona w art. 57 ust. 7 Prawa budowlanego jest karą bezwzględnie oznaczoną.

Sąd podzielił stanowisko wyrażane w literaturze przedmiotu, zgodnie z którym do kar pieniężnych bezwzględnie oznaczonych znajduje zastosowanie instytucja odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej z art. 189f, w odróżnieniu np. od dyrektyw wymiaru kary z art. 189d (możliwej do zastosowania jedynie w przypadku kar względnie oznaczonych) (tak L. Staniszevska, *Administracyjne kary pieniężne*, s. 140; A.Cebera, J. G. Firlus, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. II, red. H. Knysiak-Sudyka, WKP 2019, teza 2).

W konsekwencji, zdaniem Sądu, ustalenie stanu prawnego i faktycznego sprawy, w szczególności w zakresie istotnych dla sprawy okoliczności (faktów prawotwórczych), jest warunkiem prawidłowego zastosowania norm prawa materialnego w rozpatrywanej sprawie administracyjnej. Poczynienie ustaleń niepełnych bądź też niepoczynienie ich w ogóle, przesądza o wadliwości prowadzonego postępowania w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy.

Sąd wskazał, że ustalenia organów obu instancji ograniczyły się jedynie do kwestii przystąpienia przez skarżącego do samowolnego użytkowania budynku w

kontekście art. 57 ust. 7 Prawa budowlanego oraz przesłanek określenia wysokości kary z art. 59f ust. 1 tej ustawy.

W wyroku z dnia 10 sierpnia 2020 r. sygn. akt II SA/GI 416/20 Sąd odniósł się do kwestii wymierzenia Ochotniczej Straży Pożarnej (dalej zwanej – OSP) administracyjnej kary pieniężnej za usunięcie bez wymaganego zezwolenia określonych w decyzji drzew, w kontekście regulacji art. 89 ust. 7 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (obecnie: t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 55, ze zm.), tj. w stanie wyższej konieczności.

Sąd wyjaśnił, że stan wyższej konieczności uzasadniający natychmiastowe usunięcie albo zniszczenie drzewa lub krzewu albo uszkodzenie drzewa i zwalniający z obowiązku poniesienia administracyjnej kary pieniężnej musi być stanem nagłym i stwarzającym na tyle poważne zagrożenie dla dóbr prawnych o wyższej wartości niż drzewa lub krzewy (np. życie lub zdrowie ludzkie), że nie można oczekiwać na przybycie uprawnionych służb lub na uzyskanie odpowiedniego zezwolenia właściwego organu (tak np. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2019 r., sygn. II SA/Rz 1264/18). Samo przekonanie strony skarżącej o niebezpieczeństwie nie uzasadnia wycięcia drzewa bez uzyskania stosownego zezwolenia (por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. II SA/Bk 86/18).

Powołując się na *zasadę lex specialis derogat legi generali*, Sąd zauważył jednocześnie, że skoro w ustawie o ochronie przyrody przewidziana została możliwość odstąpienia od wymierzania kary albo umorzenia wymierzonej kary - to nie będą miały zastosowania przepisy k.p.a. regulujące tą kwestię.

Odnosząc się do stanu faktycznego sprawy Sąd wskazał, że choć początkowo usunięto jedynie część drzew, a dopiero 3 dni później sporne drzewa, co w ocenie organów świadczyło o posiadanej już wcześniej przez OSP wiedzy o ich złym stanie, to właśnie takie drzewa mogą w niesprzyjających okolicznościach (które nawet trudno przewidzieć, jak np. porywisty wiatr) złamać się i doprowadzić do uszkodzenia ciała, a nawet zgonu człowieka. W tego rodzaju sytuacjach trudno w sposób racjonalny uzasadniać pierwszeństwo dochowania formalnych procedur urzędowych, kosztem zagrożenia życia lub

Wojewódzki Sąd Administracyjny

zdrowia ludzkiego, negując wystąpienie stanu wyższej konieczności. Podkreślił, że należało mieć na uwadze istnienie zagrożenia także w dniu dokonanej wycinki drzew i stwierdzone przez sam organ interwencje mieszkańców niemal bezpośrednio poprzedzające wycinkę. Sąd wskazał, że nie ustalono w szczególności, czy rozmaite obowiązki zawodowe i służbowe osoby decyzyjnej w OSP, związane z codzienną działalnością Straży, niekiedy bardzo pilne, pozwalały na dokonanie stosownego zgłoszenia organowi przed wycinką. Od momentu interwencji mieszkańców w tej sprawie do momentu usunięcia czeremch minęło niewiele czasu.

W ramach wskazań dotyczących ponownego rozpoznania sprawy Sąd podał, że razie wątpliwości, czy stwierdzone wypróchnienia drzew były już tak dalece posunięte, że stanowiły zagrożenie dla ludzi lub mienia, należy ewentualnie zasięgnąć opinii rzeczoznawcy.

Wyrok ten ukazał się w serwisie internetowym: Prawo.pl

WYKAZ SKRÓTÓW

1. k.p.a. - ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 256, ze zm.)
2. o.p. - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.)
3. p.p.s.a. - ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.)
4. u.f.p. - ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.)
5. u.p.d.o.f. - ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, ze zm.)
6. u.p.d.o.p. - ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406, ze zm.)
7. u.p.o.l. - ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.)
8. u.p.t.u. - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.)
9. u.s.g. - ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 713).
10. u.s.w. - ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1668).

DZIAŁ III DZIAŁALNOŚĆ POZAORZECZNICZA

ROZDZIAŁ 1

PROWADZONE PRZEZ SĘDZIÓW WYKŁADY, SZKOLENIA, ZAJĘCIA, WYGŁOSZONE REFERATY I INNE

- W dniu 17 stycznia 2020 r. sędzia WSA dr hab. Grzegorz Dobrowolski uczestniczył jako panelista w organizowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich konferencji „Prawo do środowiska. Odetchnijmy pełną piersią”, która odbyła się w Urzędzie Wojewódzkim w Katowicach.
- W dniu 31 stycznia 2020 r. sędzia WSA Teresa Kurcysz-Furmanik wygłosiła wykład dla ławników Sądu Najwyższego pt.: „Etyka w orzekaniu i działalności społecznej ławników SN”.
- W dniach 9-12 marca 2020 r. na Uniwersytecie Masaryka w Brnie sędzia WSA prof. dr hab. Adam Nita wygłosił wykład poświęcony fundamentalnym zagadnieniom polskiego prawa podatkowego.
- Sędzia NSA w stanie spoczynku prof. dr hab. Ryszard Mikosz w 2020 r. przyjął zaproszenie do grupy ekspertów wysokiego szczebla działającej w ramach projektu „Zbieranie i aktualizowanie informacji o środowiskowym dostępie do zasad wymiaru sprawiedliwości dla portalu e-Sprawiedliwość”. Przedsięwzięcie to realizowane było pod auspicjami Komisji Europejskiej.
- W 2020 r. sędzia WSA prof. dr hab. Adam Nita był członkiem Rady Ekspertów Centrum Badań nad VAT-em Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie.

ROZDZIAŁ 2

KONTAKTY

2.1. KONTAKTY KRAJOWE

- 13 stycznia 2020 r. - Warszawa

Prezes Sądu sędzia NSA Leszek Kiermaszek oraz sędzia WSA Rafał Wolnik uczestniczyli w konferencji sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekających w Izbie Ogólnoadministracyjnej z udziałem przedstawicieli wojewódzkich sądów administracyjnych.

- 17-19 luty 2020 r. – Warszawa

W Naczelnym Sądzie Administracyjnym odbyły się warsztaty: „Poprawność językowa tekstów prawniczych – na podstawie uzasadnień sądowych” prowadzone przez dr Annę Mróz, w których uczestniczyli sędziowie i asesory Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach: Krzysztof Wujek, Andrzej Matan, Paweł Kornacki, Monika Krywow i Katarzyna Stuła-Marcela.

- 9 listopada 2020 r. – online

Sędzia WSA dr Agata Ćwik-Bury uczestniczyła w 145 Konferencji Podatkowej „Podatek od towarów i usług - aktualne problemy” zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.

2.2. KONTAKTY Z ZAGRANICĄ

21 września – 2 października 2020 r. – Kassel, Niemcy

Sędzia WSA w Gliwicach prof. dr hab. Adam Nita odbył staż w Sądzie Administracyjnym w Kassel w ramach stażu organizowanego przez EJTN.

ROZDZIAŁ 3

SZKOLENIA, NARADY REFERENDARZY, ASYSTENTÓW I PRACOWNIKÓW ADMINISTRACYJNYCH W 2020 r.

- W dniu 8 stycznia 2020 r. w budynku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach odbyło się szkolenie pracowników, przeprowadzone przez asesora sądowego Damiana Bronowickiego z Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, dotyczące praktycznych i prawnych aspektów cyfryzacji postępowania administracyjnego.
- Kierownik Oddziału Administracyjno-Gospodarczego Roman Kowolik oraz główny specjalista Piotr Niesobski uczestniczyli w Warszawie w dniach 14-15 stycznia 2020 r. w warsztatach zorganizowanych przez Microsoft Sp. z o.o. przedstawiających możliwości dostosowania istniejącego systemu informatycznego do nowych rozwiązań.
- Kierownik Oddziału Spraw Ogólnych i Osobowych Urszula Kłaczyńska-Wydra oraz specjalista Małgorzata Orman uczestniczyły w dniach 13-14 lutego 2020 r. w warsztatach zorganizowanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim dotyczących profesjonalnego zarządzania sekretariatem prezydyjnym dla pracowników Sekretariatów Prezydyjnych.
- W Naczelnym Sądzie Administracyjnym w dniu 18 lutego 2020 r. odbyły się warsztaty: „Poprawność językowa tekstów prawnych – na podstawie uzasadnień sądowych”, prowadzone przez dr Annę Mróz, w których uczestniczyli asystenci Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach: Anna Cyganek, Klaudia Borowicz i Krzysztof Barański.
- Firma Presscom Sp. z o.o. we Wrocławiu zorganizowała w dniu 9 lipca 2020 r. w formie online szkolenie: „Pracownicze plany kapitałowe – zasady gromadzenia środków, zawieranie umów o zarządzanie oraz prowadzenie PPK, finansowanie, dokonywanie wpłat, wypłat oraz zwrotów z PPK”, w którym uczestniczyła Kierownik Oddziału Spraw Ogólnych i Osobowych Urszula Kłaczyńska-Wydra.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

- W dniach 18-19 sierpnia 2020 r. odbyło się w formie online szkolenie zorganizowane przez ApexNet Sp. z o.o. Sp. k. w Warszawie - „Zamówienia publiczne poniżej progów UE w nowej ustawie. Jak wdrożyć przełomowe zmiany przed styczniem 2021 r.”, w którym uczestniczyła specjalista Barbara Zając.
- Specjalista Beata Mahlhofer uczestniczyła w dniu 25 sierpnia 2020 r. w szkoleniu online zorganizowanym przez Presscom Sp. z o.o. we Wrocławiu - „Zasady działania pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych i koleżeńskich kas oszczędnościowo-pożyczkowych”.
- Centrum Szkoleniowe Administracja Publiczna zorganizowało w dniu 8 września 2020 r. szkolenie online dotyczące „Związków zawodowych w administracji publicznej – funkcjonowanie, organizacja, uprawnienia”, w którym uczestniczyła Kierownik Oddziału Spraw Ogólnych i Osobowych Urszula Kłaczyńska-Wydra.
- Firma Edutag w Tychach zorganizowała w dniu 24 września 2020 r. szkolenie w formie online - „Prawo pracy w drugiej połowie 2020 roku”, w którym uczestniczyła Kierownik Oddziału Spraw Ogólnych i Osobowych Urszula Kłaczyńska-Wydra.
- Starszy specjalista Renata Konieczny uczestniczyła w szkoleniu „Odpisy aktualizujące w jednostkach budżetowych – metody, ewidencja księgowa, prezentacja, rozwiązanie” zorganizowanym w dniu 6 października 2020 r. w formie online przez firmę Presscom Sp. z o.o. we Wrocławiu.
- W dniach 25-27 listopada 2020 r. w Toruniu odbyło się IV Forum Zarządzania Dokumentacją w Urzędzie zorganizowane przez Centrum Szkoleniowe Administracja Publiczna we Wrocławiu, w którym w formie online uczestniczyła specjalista Beata Mahlhofer.
- Starszy specjalista Renata Konieczny uczestniczyła w dniu 3 grudnia 2020 r. w szkoleniu „Bilans zamknięcia w JSFP za 2020 rok – podstawowe zasady związane z prawidłowym sporządzeniem rocznego sprawozdania

Wojewódzki Sąd Administracyjny

finansowego”, zorganizowanym w formie on-line przez Akademię Finansów i Rachunkowości w Warszawie.

- W dniu 9 grudnia 2020 r. starszy sekretarz Joanna Drożdżał uczestniczyła w szkoleniu online - „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych”, zorganizowanym przez Ośrodek Wspierania Administracji Lokalnej OWAL s. c. w Dobrzyniewie Dużym.
- Specjalista Joanna Styła uczestniczyła w dniu 15 grudnia 2020 r. w szkoleniu „Jak prawidłowo rozliczać podróże służbowe w aktualnym stanie prawnym”, zorganizowanym w formie on-line przez Centrum Rozwoju Zawodowego Seneka w Zielonej Górze.

ROZDZIAŁ 4

ZAJĘCIA DYDAKTYCZNE PROWADZONE PRZEZ SĘDZIÓW W SZKOŁACH WYŻSZYCH

W 2020 r. następujący sędziowie orzekający w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gliwicach prowadzili zajęcia dydaktyczne w szkołach wyższych:

- dr hab. Grzegorz Dobrowolski (Uniwersytet Śląski);
- dr Krzysztof Kandut (Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu);
- dr Beata Kozicka (Uniwersytet Opolski);
- prof. dr hab. Adam Nita (Uniwersytet Jagielloński);
- dr hab. Stanisław Nitecki (Uniwersytet Opolski);
- dr hab. Artur Żurawik (Uniwersytet Jagielloński);
- prof. dr hab. Andrzej Matan (Uniwersytet Śląski).

ROZDZIAŁ 5

ORZECANIE W NACZELNYM SĄDZIE ADMINISTRACYJNYM

W 2020 r. sędziowie NSA oraz sędziowie WSA orzekający w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gliwicach 84 razy orzekali w Naczelnym Sądzie Administracyjnym:

- sędzia Anna Apollo - 4 razy
- sędzia Piotr Broda - 29 razy
- sędzia Leszek Kiermaszek - 19 razy
- sędzia Rafał Wolnik - 12 razy
- sędzia Krzysztof Wujek - 4 razy
- sędzia Teresa Kurcysz-Furmanik – 16 razy.

ROZDZIAŁ 6

ZAJĘCIA DLA APLIKANTÓW RADCOWSKICH I ADWOKACKICH

- sędzia WSA w stanie spoczynku Teresa Randak prowadziła w 2020 r. wykłady dla aplikantów adwokackich Okręgowej Izby Adwokatów w Częstochowie;
- sędzia WSA dr Krzysztof Kandut prowadził w 2020 r. zajęcia dla aplikantów adwokackich z zakresu prawa podatkowego, administracyjnego oraz egzekucji administracyjnej w Okręgowej Radzie Adwokackiej w Katowicach;
- sędzia WSA Małgorzata Herman prowadziła w II półroczu 2020 r. szkolenia dla aplikantów adwokackich w Okręgowej Radzie Adwokackiej w Bielsku-Białej w wymiarze 14 godzin;
- Sędzia WSA Iwona Wiesner prowadziła w II semestrze 2020 r. zajęcia dydaktyczne z zakresu prawa podatkowego dla aplikantów adwokackich Okręgowej Rady Adwokackiej w Bielsku-Białej dla aplikantów III roku.

ROZDZIAŁ 7

POWOŁANI PRZEZ MINISTRA SPRAWIEDLIWOŚCI SĘDZIOWIE NSA I WSA W GLIWICACH DO PRZEPROWADZENIA EGZAMINU ADWOKACKIEGO I RADCOWSKIEGO

- Zarządzeniem z dnia 22 stycznia 2020 r. (Dz.U. z dnia 24 stycznia 2020 r. poz. 29) Minister Sprawiedliwości powołał sędziego WSA dr hab. Artura Żurawika na egzaminatora z zakresu prawa administracyjnego w komisji egzaminacyjnej do przeprowadzenia egzaminu adwokackiego.
- Zarządzeniem z dnia 29 stycznia 2020 r. (Dz.U. z dnia 3 lutego 2020 r. poz. 34) Minister Sprawiedliwości powołał sędziego NSA Bonifacego Bronkowskiego na egzaminatora z zakresu prawa administracyjnego w komisji egzaminacyjnej do przeprowadzenia egzaminu adwokackiego w 2020 r.
- Zarządzeniem z dnia 12 lutego 2020 r. (Dz.U. z dnia 13 lutego 2020 r. poz. 73) Minister Sprawiedliwości powołał sędziego WSA Małgorzatę Herman na egzaminatora z zakresu prawa administracyjnego w komisji egzaminacyjnej do przeprowadzenia egzaminu adwokackiego w 2020 r.
- Zarządzeniem z dnia 10 czerwca 2020 r. (Dz.U. z dnia 16 czerwca 2020 r. poz. 139) Minister Sprawiedliwości powołał sędziego WSA Małgorzatę Jużków na egzaminatora z zakresu prawa administracyjnego w komisji egzaminacyjnej do przeprowadzenia egzaminu radcowskiego.

ROZDZIAŁ 8

PYTANIA PRAWNE DO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO I TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w 2020 r. nie kierował pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego ani do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

ROZDZIAŁ 9

ZDANIA ODRĘBNE

W 2020 r. zostały zgłoszone zdania odrębne od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach w sprawach:

- Wyrok z dnia 15 czerwca 2020 r. sygn. akt II SA/GI 221/20 w przedmiocie świadczenia pielęgnacyjnego – sędzia WSA Renata Siudyka,
- Wyrok z dnia 3 września 2020 r. sygn. akt II SA/GI 50/20 w przedmiocie odpadów – sędzia WSA Andrzej Matan,
- Wyrok z dnia 15 października 2020 r. sygn. akt II SA/GI 537/20 w przedmiocie świadczenia pielęgnacyjnego – sędzia WSA Grzegorz Dobrowolski,
- Wyrok z dnia 15 października 2020 r. sygn. akt II SA/GI 558/20 w przedmiocie świadczenia pielęgnacyjnego – sędzia WSA Grzegorz Dobrowolski,
- Wyrok z dnia 22 października 2020 r. sygn. akt II SA/GI 792/20 w przedmiocie świadczenia pielęgnacyjnego – sędzia WSA Grzegorz Dobrowolski.

ROZDZIAŁ 10

SYGNALIZACJE

W 2020 r. nie zostało zgłoszone żadne postanowienie sygnalizacyjne Sądu.

ROZDZIAŁ 11

DZIAŁALNOŚĆ RZECZNIKA PRASOWEGO

Działalność Rzecznika Prasowego koncentrowała się na kontaktach z dziennikarzami telewizyjnymi, radiowymi i prasowymi, których przedmiotem były zagadnienia wynikające z bieżąco rozstrzyganych spraw interesujących ze względu na wagę dla lokalnej społeczności. Rzecznik Prasowy udzielił informacji w sprawach o sygnaturach akt:

Wojewódzki Sąd Administracyjny

1. II SA/GI 1262/19 – dotyczącej miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego;
2. III SA/GI 15/20 – dotyczącej powstrzymania ideologii LGBT przez wspólnotę samorządową;
3. I SA/GI 201/20 – dotyczącej ustalenia miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową.

ROZDZIAŁ 12

PRZYJĘCIA INTERESANTÓW PRZEZ PREZESA SĄDU

W 2020 r. Prezes Sądu trzykrotnie przyjął interesantów. Wizyty te dotyczyły spraw:

- 16 stycznia 2020 r. – sygn. akt III SA/GI 954/19;
- 24 stycznia 2020 r. – sygn. akt II SA/GI 199/19;
- 7 lipca 2020 r. – sygn. akt II SA/GI 199/19.

Ponadto, w związku z panującą sytuacją epidemiologiczną, Prezes Sądu przeprowadził dwie rozmowy telefoniczne ze stronami, na ich prośbę, w sprawach:

- 4 sierpnia 2020 r. – sygn. akt II SA/GI 883/20;
- 21 sierpnia 2020 r. – sygn. akt II SA/GI 74/20, II SA/GI 449/20, II SPP/GI 62/20 oraz II SPP/GI 175/20.