

Magdalena Krzysztofik-Pelka¹

Znaczenie zasady sprawiedliwości podatkowej dla rozstrzygania spraw z zakresu podatku od nieruchomości – wybrane problemy prawne

DOI 10.5604/01.3001.0015.5833

Streszczenie:

Przedmiotem artykułu jest analiza wybranego orzecznictwa sądowego w zakresie podatku od nieruchomości z perspektywy organu podatkowego. Z uwagi na nieprecyzyjne przepisy prawne, a czasami wręcz brak konkretnych uregulowań prawnych, organy podatkowe mające wątpliwości w związku z opodatkowaniem konkretnej nieruchomości, korzystają z wyroków sądów administracyjnych, które orzekały w podobnych stanach faktycznych i prawnych. Problem pojawia się w momencie rozbieżnych orzeczeń sądów. Wskutek luk prawnych, luzu decyzyjnego oraz niejednorodności orzecznictwa sądowego, brak jest możliwości dokonania przez organ podatkowy jednoznacznej wykładni danego problemu podatkowego na podstawie obowiązujących przepisów i orzeczeń sądowych. To może przyczynić się do naruszenia obowiązującej w prawie podatkowym zasady sprawiedliwości podatkowej. Analiza przedstawionych w artykule wyroków sądowych umożliwi rozeznanie istoty poszczególnych problemów prawnych, przed jakimi stają podatnicy, organy podatkowe, wreszcie sądy, jak również pozwoli na wyrobienie sobie przez czytelnika artykułu oceny waloru poszczególnych orzeczeń.

Słowa kluczowe: podatnik, nieruchomość, organ podatkowy, podatek od nieruchomości, orzecznictwo

The importance of the principle of tax justice for settling real estate tax cases – selected legal issues

Summary:

The subject of the article is an analysis of selected judicial decisions in the field of real estate tax from the perspective of the tax authority. Due to imprecise legal provisions, and sometimes even the lack of specific legal regulations, tax authorities having doubts in relation to taxation of a specific real estate use judgments of administrative courts which adjudicated in similar factual and legal situations. The problem arises at the time of divergent judgments of the courts. Due to legal gaps, decision-making space and heterogeneity of judicial decisions, it is impossible for the tax authority to interpret a given tax problem unambiguously on the basis of applicable regulations and court decisions. This may contribute to the violation of the principle of tax justice applicable in tax law. The analysis of the court judgments presented in the article will make it possible to discern the essence of individual legal problems faced by taxpayers, tax authorities, and finally courts, and will also allow the reader to make an assessment of the value of individual judgments.

Keywords: taxpayer, real estate, tax authority, real estate tax, jurisprudence

¹ Dr nauk prawnych, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji na Uniwersytecie Śląskim w Katowicach.

1. Wstęp, hipoteza badawcza i metodologia

Prawo podatkowe charakteryzuje się skomplikowanymi regulacjami prawnymi, niejasnymi definicjami lub ich brakiem, licznymi odesłaniami oraz hermetycznym językiem. Podatnik bardzo często potrzebuje pomocy ze strony organu podatkowego, ponieważ procedury podatkowe są dla niego niezrozumiałe. Ma to zasadnicze znaczenie w odniesieniu do podatku od nieruchomości, którego stawka zależy od zakwalifikowania przez organ podatkowy danej nieruchomości do opodatkowania. Podatek od nieruchomości został ukształtowany na podstawie Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych². Dla prowadzonych postępowań podatkowych pomocna staje się również Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³ oraz Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne⁴.

Organy podatkowe mają wiele wątpliwości przy opodatkowywaniu nieruchomości, gdy brak jest normy prawnej określającej sposób ich opodatkowania albo gdy istniejący przepis prawny jest niejasny i trudny do zrozumienia. W takich sytuacjach pomocne stają się decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego⁵, będącego organem wyższego stopnia nad organem podatkowym I instancji (wójtem, burmistrzem lub prezydentem miasta), który rozpatrując odwołanie podatnika, merytorycznie wypowiada się na temat określonego problemu podatkowego⁶. W momencie, gdy rozstrzygnięcie Kolegium nie jest dla organu I stopnia zbyt zrozumiałe, może on opodatkowując daną nieruchomość posiłkować się wypracowanym piśmiennictwem, jak również judykaturą.

Przepisy prawne dotyczące podatku od nieruchomości od wielu lat sprawiają istotne trudności interpretacyjne. Jak dotąd żadna korekta legislacyjna nie poprawiła tego stanu rzeczy. Dlatego też orzeczenia sądowe stały się odpowiedzią na potrzeby organu podatkowego, który ma obowiązek, w sposób prawidłowy, zastosować normy prawne do zaistniałego stanu faktycznego. Mimo dobrej znajomości przepisów regulujących podatek od nieruchomości, które *notabene* charakteryzują się różną jakością, zaskakująca dla organów podatkowych jest nie tyle liczba podjętych orzeczeń sądowych, co duża różnorodność tez (wielokrotnie spornych) dotyczących tych samych kwestii podatkowych.

² Dz. U. 2019 poz. 1170 ze zm., dalej jako: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

³ Dz. U. 2021 poz. 1540 ze zm.

⁴ Dz. U. 2020 poz. 2052 ze zm.

⁵ Dalej jako: Kolegium lub SKO.

⁶ Działanie, organizację i właściwość Samorządowych Kolegiów Odwoławczych określa Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz. U. 2018 poz. 570 ze zm.).

„Historii opodatkowania nieustannie towarzyszyło pytanie o „zasadną” wysokość ciężaru podatkowego. (...) Najwyraźniej zaznaczyło się to w formułowanych zasadach opodatkowania. (...) Prawo w powszechnym odbiorze ma ucieleśniać sprawiedliwość, ma być jej wyrazem. Jeżeli przepisy nie będą re-spektowały sprawiedliwości opodatkowania, wówczas pozostaną suchymi przepisami prawa, nigdy natomiast nie będą miały waloru i godności prawa. Prawo, a przede wszystkim prawo podatkowe, musi być sprawiedliwe, ponieważ taka jest jego idea”⁷.

Celem artykułu jest przedstawienie, w kontekście przestrzegania przez organy podatkowe zasady sprawiedliwości podatkowej, wybranych przepisów prawa podatkowego, a także zmieniających się tendencji orzeczniczych w zakresie podatku od nieruchomości. Konieczne jest dokonanie oceny szczegółowych regulacji ustawowych wraz z wydanymi na ich podstawie wyrokami sądów administracyjnych pod kątem urzeczywistniania zasady sprawiedliwości podatkowej. Z uwagi na ograniczone ramy publikacji zaprezentowane zostały trzy zagadnienia podatkowe występujące w praktyce opodatkowywania nieruchomości, które doczekały się wielu wyroków sądowych. Nie sposób jest bowiem dokonać analizy wszystkich przepisów ustawowych i powstałych na ich podstawie orzeczeń sądowych dotyczących podatku od nieruchomości przez pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej. Dlatego Autorka skupiła się tylko na tych problemach podatkowych, które wzbudzają najwięcej wątpliwości oraz tych, w których zakresie funkcjonowania na przestrzeni lat doszło do istotnych zmian. Zagadnienia te stanowią przykłady dość skomplikowanych materii, które nie będąc w pełni wyjaśnione ustawowo, powodują niejasności interpretacyjne.

Przyjętą w niniejszym artykule hipotezą badawczą jest stwierdzenie, że wskutek niejasnych przepisów prawnych i niejednolitego orzecznictwa sądowego organy podatkowe mogą naruszać zasadę sprawiedliwości podatkowej poprzez odmienne opodatkowywanie nieruchomości położonych na terytorium różnych gmin, jak również odmienne opodatkowywanie nieruchomości podatników na terytorium tej samej gminy.

Podstawowymi metodami badawczymi zastosowanymi do weryfikacji postawionej hipotezy była analiza dogmatyczno-prawna prawa podatkowego, a także metoda empiryczna bazująca na analizie orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości. W ograniczonym zakre-

⁷ T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] A. Nalepka, A. Ujwara-Gill (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmoczonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Nowy Sącz 2010, s. 311–312.

się wykorzystana została metoda historyczna, która umożliwiła przedstawienie ewolucji rozumienia przez sąd administracyjny określonego zagadnienia podatkowego w danym okresie czasowym.

2. Kilka uwag ogólnych o zasadzie sprawiedliwości podatkowej

System podatkowy w Polsce oparty jest na zasadach podatkowych. Jedną z ważniejszych zasad jest zasada sprawiedliwości podatkowej. „Zasada sprawiedliwości podatkowej nie jest tylko postulatem nauki pod adresem ustawodawcy i praktyki stosowania prawa, ale ma swoje umocowanie również w obowiązującym w Polsce systemie prawnym”⁸. Zasada sprawiedliwości podatkowej wywodzi się z zasady sprawiedliwości społecznej, która ma swoje źródło w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku⁹. Nie istnieje jednak legalna definicja sprawiedliwości podatkowej. W doktrynie prawa podatkowego wyróżnia się sprawiedliwość w aspekcie obiektywnym mającą wymiar praktyczny, ponieważ w tym rozumieniu starają się ją uwzględniać organy podatkowe w trakcie opodatkowywania nieruchomości oraz sprawiedliwość w aspekcie subiektywnym obejmującą postrzeganie przez podatników rozwiązań prawnych stosowanych przez organy podatkowe w praktyce¹⁰.

Na zasadę sprawiedliwości podatkowej składają się zasada powszechności (art. 84 Konstytucji) i równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji). Powszechność opodatkowania oznacza, że każdy obywatel powinien być objęty podatkiem od nieruchomości pod warunkiem spełnienia kryteriów powstania zobowiązania podatkowego. Natomiast równość opodatkowania zakłada takie samo traktowanie podatników znajdujących się w identycznych sytuacjach faktycznych. Zasada ta jest przeciwna przywilejom podatkowym, a także niemającym uzasadnienia preferencjom w opodatkowywaniu¹¹.

Ustawodawca podatkowy skonstruował niektóre przepisy podatkowe w nie do końca jasny i prosty sposób. Taki stan rzeczy może powodować luki prawne oraz luz decyzyjny podczas stosowania prawa podatkowego, co może doprowadzić do nieprzestrzegania przez organy podatkowe zasady sprawiedliwości podatkowej¹². Aby tego uniknąć, organy podatkowe, które nie mają pewności co

⁸ Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Po 1598/93, Legalis nr 41945. Tak samo: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Po 2065/03, Legalis nr 2208257.

⁹ Dalej jako: Konstytucja (Dz. U. 1997 nr 78 poz. 483).

¹⁰ T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przeгляд Podatkowy” 1996, nr 5, s. 3–4.

¹¹ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 10.

¹² R. Szumlakowski, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] M. Sadowski (red.), *Acta Erasiana V*, Wrocław 2013, s. 162.

do właściwej subsumpcji normy prawnej, posiłkują się wypracowanym orzecznictwem sądów administracyjnych. W tym miejscu należałoby postawić pytanie, czy istnieje możliwość dokonania przez organ podatkowy jednoznacznej wykładni danego problemu podatkowego na podstawie obowiązujących wyroków sądów? Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie będzie możliwa po zapoznaniu się z analizą przedstawionych przez Autorkę trzech problemów podatkowych występujących w praktyce stosowania prawa.

3. Przykłady możliwych naruszeń zasady sprawiedliwości podatkowej w trakcie opodatkowywania nieruchomości podatkiem od nieruchomości

a) Opodatkowanie miejsca postojowego w garażu podziemnym usytuowanym w budynku mieszkalnym

Wraz z pojawieniem się na rynku nieruchomości tzw. nowego budownictwa uwzględniającego potrzeby parkingowe mieszkańców, wśród organów podatkowych pojawiło się pytanie – jak opodatkować podatkiem od nieruchomości miejsce postojowe nabywane jako określony udział w garażu znajdującym się w podziemiu budynku mieszkalnego? Niezbędne przy opodatkowywaniu miejsca postojowego jest ustalenie przez organ podatkowy, czy jest on pomieszczeniem przynależnym do lokalu mieszkalnego, czy też stanowi odrębną od lokalu mieszkalnego nieruchomość z własną księgą wieczystą. Drugi wariant daje możliwość zbycia miejsca postojowego, bez konieczności jednoczesnego zbycia lokalu mieszkalnego, ale też pociąga za sobą określone skutki w podatku od nieruchomości¹³. Bardzo często to do podmiotu sprzedającego lokal mieszkalny (co do zasady spółki będącej deweloperem) należy decyzja co do tego, czy miejsce postojowe przechodzi we władanie osoby kupującej lokal mieszkalny jako pomieszczenie przynależne, czy też jako udział we współwłasności stanowiącej samodzielny nieruchomość – garaż podziemny.

W odniesieniu do odrębności hali garażowej, zgodnie z art. 3 ust. 4a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie obowiązuje zasada odpowiedzialności solidarnej współwłaściciela za zobowiązanie podatkowe innych współwłaścicieli. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności¹⁴. Wobec powyższego oso-

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 574/19, Legalis nr 2518207.

¹⁴ Podkreślić należy, że ustawodawca pominął w tym przepisie komórki lokatorskie, które mogą być nabywane, podobnie jak miejsca postojowe, w ramach udziału w nieruchomości wspólnej, mające odrębną księgę wieczystą i mogące być przedmiotem samodzielnego obrotu.

ba fizyczna nabywająca udział wynoszący np. 1/134 części w znajdującym się w budynku mieszkalnym garażu podziemnym o powierzchni użytkowej wynoszącej np. 2880 m² zostanie opodatkowana jedynie za ten udział, który wynosi 21,49 m², mimo iż fizycznie to miejsce postojowe może odzwierciedlać inną powierzchnię użytkową.

Kwestia opodatkowywania miejsc postojowych w garażu podziemnym budynku mieszkalnego stała się przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Zwolennicy koncepcji zastosowania wyższej stawki podatkowej, tj. takiej jak dla budynków pozostałych, byli zdania, że udział w odrębnym lokalu garażowym umiejscowionym w budynku mieszkalnym z własną urządzoną księgą wieczystą nie może podlegać opodatkowaniu stawką przewidzianą dla budynków mieszkalnych i ich części, ponieważ nie można zaliczyć go do obiektów tego rodzaju, zarówno z funkcjonalnego, jak i prawnego punktu widzenia¹⁵. Taka sytuacja sprawia, że mamy do czynienia z dwiema własnościami/współwłasnościami o różnych funkcjach, z czym wiążą się odmienne stawki podatku od nieruchomości¹⁶. Nadmienić należy, iż podobny pogląd przedstawiała większa część przedstawicieli doktryny¹⁷.

Drugie stanowisko opierało się na twierdzeniu, iż miejsca postojowe w garażu podziemnym znajdującym się w budynku mieszkalnym powinny zostać opodatkowane według stawek jak dla budynków mieszkalnych i ich części¹⁸. Wydzielony w ramach budynku mieszkalnego pod względem własności garaż, pomimo swojej funkcji użytkowej, nie powinien podlegać opodatkowaniu stawką podatkową stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ to rodzaj budynku determinuje wysokość stawki podatko-

¹⁵ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 września 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 328/09, Legalis nr 246674; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/Po 768/09, Legalis nr 343544; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., sygn. akt I SA/SZ 508/10, Legalis nr 372863; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OL 131/11, Legalis nr 379710, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r. sygn. akt I SA/BD 456/11, Legalis nr 446346; wyrok WSA w Warszawie z dnia: 9 grudnia 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 2114/10, Legalis nr 375248, wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 10/11, Legalis nr 365789; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 511/11, Legalis nr 380551.

¹⁶ M. Kazek, *Podatek od nieruchomości. Orzecznictwo z komentarzem*, Warszawa 2016, s. 173.

¹⁷ Zob. L. Eteł, *Podatek od lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011 nr 5, s. 33–38; L. Eteł, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 7–8 (101–102), s. 1, 9–13; G. Dudar, *Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy – glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 460/08*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 10 (104), s. 1, 4–8.

¹⁸ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 346/09, Legalis nr 184090; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 578/10, Legalis nr 873529; wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 795/11, Legalis nr 411845; wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 733/10, Legalis nr 443497; wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 335/11, Legalis nr 388221; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 509/11, Legalis nr 458676.

wej. Ponadto przez zwolenników drugiej koncepcji podnoszony był argument, zgodnie z którym z żadnego przepisu omawianej ustawy nie wynika, aby organ podatkowy miał stosować różne stawki podatkowe.

Ostatecznie spory orzecznicze zostały rozstrzygnięte wskutek podjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. akt II FPS 4/11, zgodnie z którą „w świetle art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e tej ustawy”¹⁹, a zatem jak dla budynków pozostałych, a nie mieszkalnych.

b) Opodatkowanie budynku mieszkalnego zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej

Ustawodawca wskazuje różne stawki podatku od nieruchomości m.in. budynku lub jego części związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynku mieszkalnego lub jego części zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej. W artykule tym zwrócona zostanie uwaga na określenia „związany” (budynek niemający charakteru mieszkalnego) i „zajęty” (budynek mieszkalny) na działalność gospodarczą. Oba pojęcia nie są tożsame. Pojęcie „związania” jest szersze od pojęcie „zajęcia”²⁰. Słowniczek ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiuje jedynie pojęcie związania z prowadzoną działalnością gospodarczą. Otóż w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. To niefortunne sformułowanie było przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.02.2021 r. sygn. akt SK 39/19 „art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP”²¹. Utrata mocy w tym zakresie

¹⁹ Legalis nr 439992.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1014/15, Legalis nr 1627795.

²¹ Dz. U. z 2021 poz. 401.

nastąpiła z dniem 3 marca 2021 r. Szczegółowe omówienie wyroku i przesłanek podjęcia takiej decyzji przez Trybunał Konstytucyjny nie będą przedmiotem niniejszego artykułu z uwagi na fakt, że problematyka ta wymaga odrębnego, kompleksowego opracowania.

Dla zrozumienia omawianej tematyki konieczne jest jedynie wyjaśnienie pojęcia związania budynku z prowadzoną działalnością gospodarczą po wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Otóż związku nie można interpretować wąsko, tzn. jako samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę. Związek ten należy oprzeć na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu nieruchomości w działalności gospodarczej²². Potencjalne wykorzystanie powinno mieć racjonalne podstawy. Organ podatkowy, przeprowadzając postępowanie wyjaśniające w tej kwestii, nie może znajdować uzasadnienia w abstrakcyjnych i oderwanych od rzeczywistości przesłankach. O istnieniu związku może świadczyć wpisanie budynku do ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących danej działalności²³. Co więcej, organ podatkowy powinien ustalić, czy dany budynek wchodzi w skład przedsiębiorstwa prowadzonego przez podatnika, czy stanowi majątek wspólny objęty wspólnością majątkową małżeńską, czy też majątek osobisty, odrębny od majątku dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej.

Dla zastosowanie wyższej stawki podatkowej budynki mieszkalne lub ich części muszą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie konkretyzuje tego pojęcia. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że budynki mieszkalne lub ich części są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, kiedy w ich pomieszczeniach w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej²⁴. Działalność gospodarcza może być prowadzona w budynku mieszkalnym nie tylko przez samego podatnika, ale też członka jego rodziny, czy nawet najemcę²⁵. Ustawodawca bowiem nie wymaga, aby podatnik był przedsiębiorcą²⁶. Może się tak zdarzyć, że budynek mieszkalny będzie w części zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, bo jego część zostaje wykorzystana np. na sklep, czy zakład fryzjerski, a w części

²² Wyrok WSA w Kielcach z dnia 30 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Ke 183/21, Legalis nr 2593950.

²³ Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Op 169/21, Legalis nr 2592408.

²⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 990/19, Legalis nr 2483816.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1673/11, Legalis nr 466115.

²⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 609/18, Legalis nr 1862858.

będzie miał charakter *stricte* mieszkalny. Problemem może stać się określenie powierzchni użytkowej budynku przeznaczonej na działalność gospodarczą. Taki problem nie występuje, kiedy w budynku mieszkalnym wyodrębnione są lokale mieszkalne i lokal użytkowy. „W sytuacji wyodrębnienia lokali w budynku mieszkalnym „jednorodny” przedmiot opodatkowania, czyli budynek, rozpada się na mniejsze części – nieruchomości lokalowe. Przedmiotem podatku nie jest już budynek mieszkalny, ale poszczególne lokale. Lokale mieszkalne powinny być, łącznie z pomieszczeniami przynależnymi (m.in. garażami), opodatkowane według stawek mieszkalnych. Natomiast inne niż mieszkalne – zgodnie z przeznaczeniem”²⁷. Oczywiście nawet wtedy, kiedy budynki mieszkalne lub ich części wykorzystywane są na inne cele niż mieszkalne, pozostają budynkami mieszkalnymi, tylko stosowana jest przez organ podatkowy inna stawka podatku od nieruchomości²⁸.

Dokonując analizy orzecznictwa sądowego, należy stwierdzić, iż kryterium „zajęcia” jest kryterium bardziej precyzyjnym niż kryterium „związania”. Mimo wypracowanego przez sądy konkretnego kierunku orzeczniczego co do rozumienia pojęcia „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” w judykaturze pojawiły się wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (uchwalone przed wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego), które powodują „rozwadnianie” omawianego pojęcia. Otóż w ostatnich wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z roku 2020 możemy znaleźć takie stwierdzenie, że „ustawodawca w omawianym przepisie <art. 5. ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – przypomina Autorka> użył bowiem sformułowania „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, nie zaś „w których prowadzona jest działalność gospodarcza”. Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał „fizycznie” wykorzystywać składniki swojego majątku”²⁹. „Stawki podatku <od nieruchomości> nie zostały bowiem uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W odniesieniu do osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą konieczne w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wyko-

²⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 130/19, Legalis nr 1965902.

²⁸ W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 220.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1252/19, Legalis nr 2295279.

nywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności”³⁰. „Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej”³¹. Powyższe tezy stanowią nowe podejście Naczelnego Sądu Administracyjnego do wyjaśniania pojęcia zajęcia budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej. Należałoby postawić pytanie, czy potrzebne jest wprowadzanie nowego rozumienia tego pojęcia?

c) Opodatkowanie budynku mieszkalnego przeznaczonego na dom opieki społecznej

Organ podatkowy, dokonując wymiaru podatku od nieruchomości, na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, uwzględnia klasyfikację gruntu oraz funkcję budynku. Ewidencja wyróżnia budynek mieszkalny oraz budynek niemieszkalny, tj. garaż, budynek handlowo-usługowy, budynek przeznaczony dla rolnictwa. Zarówno w budynku mieszkalnym, jak i budynku niemieszkalnym może być prowadzona różnego rodzaju działalność, w tym działalność polegająca na prowadzeniu domu opieki społecznej. Należy zauważyć, że obecnie obowiązująca ustawa o podatkach opłatach lokalnych, co do zasady, nie uzależnia wysokości podatku od rodzaju wykonywanej działalności. Wyjątkiem jest prowadzenie działalności gospodarczej, przy której obowiązuje wysoka stawka podatkowa oraz udzielanie świadczeń zdrowotnych, z którymi wiąże się stawka preferencyjna. W związku z brakiem ustawowego uregulowania, sądy administracyjne wypowiedziały się na temat stosowania przez organ podatkowy stawki podatku, kiedy budynek mieszkalny zajęty został na prowadzenie domu opieki społecznej.

Początkowo sądownictwo administracyjne uznawało, że budynek mieszkalny zajęty na prowadzenie domu opieki społecznej powinien zostać opodatkowany stawką jak za budynki mieszkalne i ich części. Sądy podkreślały, że jest to działalność niezwykle użyteczna społecznie. Domy społeczne zaspokajają bowiem wiele ważnych potrzeb człowieka, w tym potrzebę bytową, opiekuńczą czy wspomagającą. W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „dom pomocy społecznej jest jednostką zaspokajającą podstawowe potrzeby życiowe osób

³⁰ Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19, Legalis nr 2295281.

³¹ Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2483/19, Legalis nr 2529721.

samotnych czy chorych, którym rodzina nie chce czy nie jest w stanie zapewnić opieki. W normalnie funkcjonującej rodzinie wszystkie takie potrzeby zapewniają tym osobom osoby bliskie. Domy pomocy społecznej są miejscem zamieszkania dla osób tam przebywających. W większości osoby te przebywają tam stale³². Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że budynek mieszkalny, w którym jest prowadzona pomoc społeczna, powinien zostać opodatkowany według stawek obowiązujących budynki mieszkalne, z wyjątkiem tych pomieszczeń, które są przeznaczone na świadczenie opieki medycznej³³.

Z upływem lat zmieniło się orzekanie w stosunku do zakreślonej przez Autorkę problematyki. Sądy uznały, że budynek mieszkalny, w którym prowadzony jest dom pomocy społecznej, jest budynkiem przeznaczonym na cele działalności gospodarczej³⁴. Podatnik będący osobą fizyczną prowadzącą dom pomocy społecznej może zostać wpisany do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Wpis do ewidencji jest momentem konstytuującym status przedsiębiorcy. Zwrócić uwagę należy na to, że w ocenie prawodawcy prowadzenie domu pomocy społecznej wpisuje się w charakter działalności gospodarczej, ponieważ występującym w ewidencji kodem PKD³⁵ nr 87.30.Z jest: „pomoc społeczna z zakwaterowaniem dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych”. „Podatek od nieruchomości jest podatkiem od majątku. Konstrukcja przepisów ustawy [o podatkach i opłatach lokalnych – przypomina Autorka] wskazuje, że ustawodawca uznał, iż majątek, który związany jest z działalnością gospodarczą, powinien być opodatkowany w sposób bardziej restrykcyjny niż majątek, który związku z taką działalnością nie wykazuje³⁶. Przy ustalaniu podatku od nieruchomości nie bierze się pod uwagę, czy podatnik uzyskuje dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, czy też nie³⁷.

Budynek mieszkalny, w którym zamieszkują pensjonariusze, jest faktycznie zajęty na cele prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, której przedmiotem jest właśnie prowadzenie domu opieki społecznej. To, że budynek spełnia funkcję mieszkalną, jest nieodzwonne do zajęcia go na prowadzenie takiego rodzaju działalności gospodarczej. I właśnie podstawowym elemen-

³² Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2003 r., sygn. akt SA/Sz 1614/01, Legalis nr 66318.

³³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3771/06, Legalis nr 841090.

³⁴ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 677/18, Legalis nr 1867297.

³⁵ Kod PKD (Polskiej Klasyfikacji Działalności) to pięciodziankowy symbol, określający rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej.

³⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 576/20, Legalis nr 251064; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Po 974/19, Legalis nr 2297237.

³⁷ L. Etel, *Podatek od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 107.

tem takiej działalności jest zapewnienie pensjonariuszom miejsca zamieszkania³⁸. Podatnik zawiera z pensjonariuszami odpłatne umowy za świadczone im usługi, jakimi są: udostępnianie zakwaterowania, organizowanie wyżywienia, prowadzenie edukacji i aktywności, czy świadczenie usług wspomagających i opiekuńczych. Wykonywane przez podatnika powyższe czynności zmierzają do osiągnięcia konkretnego celu i rezultatu mającego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności te podejmowane są w sposób ciągły, trwałe i czasami mogą wykluczać możliwość wykorzystania budynku w celach zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych podatnika i jego rodziny³⁹.

Zgodnie z obecnie obowiązującą w tej materii linią orzeczniczą żadne z pomieszczeń w budynku mieszkalnym, w którym jest prowadzony dom opieki społecznej, nie powinno zostać opodatkowane stawką jak za tzw. działalność medyczną, ponieważ podatnik musiałby mieć status podmiotu udzielającego świadczeń zdrowotnych i być wpisany do Rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą.

4. Zakończenie i wnioski

Każdy system podatkowy powinien być oparty na zasadzie sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwość podatkowa stanowi punkt wyjścia do tworzenia poszczególnych rozwiązań prawnych i nakładania ciężarów podatkowych⁴⁰. Niestety, ustawodawca nie zawsze urzeczywistnienia tę zasadę. Dlatego też sprawiedliwe opodatkowanie jest aktualnym problemem występującym w praktyce stosowania prawa podatkowego.

Analiza unormowań ustaw podatkowych prowadzi do wniosku, że wiele przepisów prawnych stanowi podstawę do zbyt szerokiej interpretacji. Nieprecyzyjne przepisy podatkowe są utrudnieniem zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego. Dlatego też występują liczne spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, których efektem są nie tylko odwołania podatników do Samorządowego Kolegium Odwoławczego, ale również liczne sprawy sądowe występujące na kanwie wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Liczba wyroków sądowych jest bardzo duża w porównaniu do liczby przepisów prawnych, które regulują podatek od nieru-

³⁸ Wyrok NSA z dnia 17 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3360/17, Legalis nr 2247912.

³⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 199/20, Legalis nr 2535635.

⁴⁰ S. Bogacki, T. Wołowicz, *Opodatkowanie dochodów osobistych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego” t. XV, 17 (1) 2020, s. 7.

chomości⁴¹. Ich liczba jest „nieporównywalna z jakimkolwiek innym podatkiem, jaki stał się przedmiotem sądowych dociekań”⁴².

W podejmowanych przez sądy wyrokach bardzo często pojawiają się dyskusyjne tezy, przez co organy podatkowe tracą pewność co do tego, czy w prawidłowy sposób opodatkowują dane nieruchomości. Tytułem przykładu wskazać należy na najnowsze wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące interpretacji „zajęcia nieruchomości na prowadzoną działalność gospodarczą”. Biorąc pod uwagę jednolitą linię orzeczniczą w zakresie powyższego sformułowania nagła „zmiana frontu” przez sąd administracyjny może doprowadzić do tego, że organ podatkowy zacznie w inny sposób opodatkowywać nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. To może przyczynić się do naruszenia obowiązującej w prawie podatkowym zasady sprawiedliwości podatkowej.

Oczywiście linie orzecznicze zmieniają się także w czasie. Przykładem są wyroki sądów, które zapadały w latach 2003–2007 w zestawieniu z wyrokami sądów, które zapadały w latach 2018–2020, dotyczących stosowania przez organ podatkowy różnych stawek podatku od nieruchomości, w odniesieniu do budynków mieszkalnych przeznaczonych na prowadzenie domów opieki społecznej. Powodów zmian w liniach orzeczniczych może być kilka, począwszy od zastosowanych argumentacji, poprzez charakter i wagę rozstrzyganych sporów, kończąc na społecznym i środowiskowym odbiorze. Zasada sprawiedliwości podatkowej może zostać respektowana w przypadku uwzględnienia przez sądy wszystkich tych aspektów. Rozumienie pojęcia sprawiedliwości zmienia się w czasie na skutek wielu zmian o charakterze gospodarczym i społecznym.

Spory orzecznicze związane z podatkiem od nieruchomości mogą zostać rozstrzygnięte wskutek podjętych orzeczeń przez sąd wyższej instancji lub przez sędziów mających wyższy autorytet. W tej sytuacji sprawiedliwość w opodatkowaniu zostaje zachowana. I tak tytułem przykładu, sądowe wątpliwości co do stosowanej przez organy podatkowe stawki podatku od nieruchomości dotyczącej miejsc postojowych usytuowanych w garażu podziemnym budynku mieszkalnym zostały przesądzone na skutek podjętej przez Naczelnego Sąd Administracyjny uchwały w składzie siedmiu sędziów. Zgodnie bowiem z art. 15 § 1 pkt 2 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴³ Naczelnego Sądu Administracyjnego podejmuje uchwały mające

⁴¹ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 11.

⁴² B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994, s. 6.

⁴³ Dz. U. 2019 poz. 2325 ze zm.

na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Podkreślić jednak należy, iż do podjęcia uchwały nie wystarczą rozbieżności w opodatkowaniu nieruchomości występujące wśród organów podatkowych.

Niejednolite orzecznictwo nie jest winą sędziów, a przyczynia się do tego prawo, które pozwala na zbyt dużą dowolność i sprawia wiele trudności interpretacyjnych, na skutek których zapadają różne wyroki. Orzeczenia sądowe powinny stanowić jedynie pomoc w wykładni uregulowań prawnych, a nie być podstawą, czy uzupełniać luki ustawowe. Z perspektywy organu podatkowego jednolite sądownictwo administracyjne pozwoliłoby ograniczyć ilość problemów prawnych, na tle których dochodzi wskutek obowiązujących przepisów prawnych. Pełna jednolitość nie jest oczywiście możliwa. Ważne, aby orzeczenia były trafne i bliskie sobie, w szczególności w sprawach podatkowych o takich samych lub podobnych stanach faktycznych. Mimo iż orzecznictwo nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego, to jest pewnym wyznacznikiem dla organu podatkowego, który nie wiedząc, jak opodatkować daną nieruchomość, opiera się na uzasadnieniach wyroków sądowych.

Nieprecyzyjne przepisy podatkowe oraz zbyt duża różnorodność orzeczeń sądowych mogą stanowić dla organu podatkowego problem związany z przestrzeganiem zasady sprawiedliwości podatkowej. Zasada sprawiedliwości podatkowej pełni szczególną rolę w relacjach pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Zasada ta kształtuje właściwe postawy wobec zobowiązań podatkowych zarówno pojedynczej jednostki, jak i całego społeczeństwa. Istnienie sprawiedliwości pozwala uzyskać społeczną akceptację dla stosowanych rozwiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Podatnicy traktowani w taki sam sposób należycie realizują obowiązek podatkowy.

Bibliografia

Akty prawne:

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 nr 78 poz. 483).
2. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019 poz. 1170 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2021 poz. 1540 ze zm.).

4. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. 2020 poz. 2052 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz. U. 2018 poz. 570 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. 2021 poz. 1048 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2019 poz. 2325 ze zm.).

Książki i artykuły naukowe:

1. Bogacki S., Wołowiec T., *Opodatkowanie dochodów osobistych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego”, t. XV, 17 (1) 2020.
2. Brzeziński B., Kalinowski M., *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994.
3. Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015.
4. Dudar G., *Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy – glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 460/08*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 10 (104).
5. Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001.
6. Etel L., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 7–8 (101–102).
7. Etel L., *Podatek od nieruchomości*, Warszawa 2009.
8. Etel L., *Podatek od lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 5.
9. Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.
10. Kazek M., *Podatek od nieruchomości. Orzecznictwo z komentarzem*, Warszawa 2016.
11. Morawski W. [w:] W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013.
12. Szumlakowski R., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] M. Sadowski (red.), *Acta Erasmiana V*, Wrocław 2013.
13. Wołowiec T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] A. Nalepka, A. Ujwara-Gill (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Nowy Sącz 2010.

Orzecznictwo:

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.02.2021 r. sygn. akt SK 39/19 (Dz. U. 2021 poz. 401).
2. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 lutego 2012 r. , sygn. akt II FPS 4/11, Legalis nr 439992.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Po 1598/93, Legalis nr 41945.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2003 r., sygn. akt SA/Sz 1614/01, Legalis nr 66318.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 733/10, Legalis nr 443497.
6. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 335/11, Legalis nr 388221.
7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1014/15, Legalis nr 1627795.
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3360/17, Legalis nr 2247912.
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1252/19, Legalis nr 2295279.
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19, Legalis nr 2295281.
11. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2483/19, Legalis nr 2529721.
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Po 2065/03, Legalis nr 2208257.
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lutego 2007 r. , sygn. akt III SA/Wa 3771/06, Legalis nr 841090.
14. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 346/09, Legalis nr 184090.
15. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 września 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 328/09, Legalis nr 246674.
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/Po 768/09, Legalis nr 343544.
17. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 578/10, Legalis nr 873529.

18. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., sygn. akt I SA/SZ 508/10, Legalis nr 372863.
19. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r. sygn. akt III SA/WA 2114/10, Legalis nr 375248.
20. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OL 131/11, Legalis nr 379710.
21. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 10/11, Legalis nr 365789.
22. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 795/11, Legalis nr 411845.
23. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 511/11, Legalis nr 380551.
24. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r. sygn. akt I SA/BD 456/11, Legalis nr 446346.
25. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 509/11, Legalis nr 458676.
26. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1673/11, Legalis nr 466115.
27. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 609/18, Legalis nr 1862858.
28. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 677/18, Legalis nr 1867297.
29. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 130/19, Legalis nr 1965902.
30. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 574/19, Legalis nr 2518207.
31. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Po 974/19, Legalis nr 2297237.
32. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 990/19, Legalis nr 2483816.
33. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 września 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 576/20, Legalis nr 251064.
34. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 199/20, Legalis nr 2535635.
35. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Op 169/21, Legalis nr 2592408.

36. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Op 169/21, Legalis nr 2592408.
37. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 30 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Ke 183/21, Legalis nr 2593950.