

II FSK 202/08 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2009-07-30	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2008-01-31	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Bogusław Dauter /przewodniczący sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6115 Podatki od nieruchomości	
Hasła tematyczne	Podatek od nieruchomości	
Sygn. powiązane	I SA/Sz 171/07 - Wyrok WSA w Szczecinie z 2007-11-07	
Skarżony organ	Samorządowe Kolegium Odwoławcze	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	Dz.U. 1991 nr 9 poz 31 art. 1a ust. 1 pkt. 2, art. 2 ust. 1 pkt. 3 <i>Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.</i>	

TEZY

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002r. Nr 9 poz. 84 ze zm.) podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Bogusław Dauter (sprawozdawca), Sędziowie: NSA Antoni Hanusz, WSA del. Hanna Kamińska, Protokolant Paweł Koluch, po rozpoznaniu w dniu 21 lipca 2009 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 7 listopada 2007 r. sygn. akt I SA/Sz 171/07 w sprawie ze skargi "E." sp. z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z dnia 21 grudnia 2006 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2006 r. 1) oddała skargę kasacyjną, 2) zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. na rzecz "E." sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę 5.400 (słownie: pięć tysięcy czterysta złotych) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

1. Wyrokiem z 7 listopada 2007 r., I SA/Sz 171/07, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną przez E. spółka z o.o. w W. decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z 21 grudnia 2006 r. nr [...] i poprzedzającą ją decyzję Wójta Gminy D. z 14 września 2006 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2006 r.

2. Rozstrzygnięcie to zapadło w następującym, przyjętym przez organy podatkowe stanie faktycznym: decyzją z 14 września 2006r. Wójt Gminy D. określił "E." sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: spółka) zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2006r. w wysokości 1.559.068,29 zł od nieruchomości położonej w C. w tym od budowli w wysokości 1.559.068,20 zł i od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 73,71 zł. W uzasadnieniu decyzji podano, że w złożonej deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości na 2006r. spółka wykazała podatek w wysokości 472.947,00 zł, w tym od budowli, których wartość podatnik określił na kwotę 23.643.780,00 zł - w wysokości 472.876,00 zł, a od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 73,71 zł. Z uwagi na powzięte wątpliwości, co do prawidłowości ustalenia

zobowiązania podatkowego, wezwano spółkę do złożenia wyjaśnienia, a następnie wszczęto z urzędu postępowanie podatkowe.

Odwołując się do przepisów art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002r. Nr 9 poz. 84 ze zm., dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003r. oraz art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2000r. Nr 106 poz. 1126 ze zm., dalej: u.p.b.) Wójt Gminy stwierdził, że siłownie wiatrowe stanowią funkcjonalną całość, na którą składają się obiekty budowlane (m.in. fundamenty, maszty, drogi) oraz urządzenia budowlane związane z tymi obiektami, zapewniające możliwość ich wykorzystywania zgodnie z przeznaczeniem, np. połączenia energetyczne, gondole z umieszczonymi w nich urządzeniami, skrzydła. Wymienione powyżej obiekty budowlane oraz urządzenia budowlane, zdaniem organu, stanowią łącznie całość użytkową i jako takie spełniają funkcję, dla których zostały wzniesione. Całości takiej nie stanowią poszczególne elementy siłowni, które oddzielnie nie dają możliwości ich użytkowania. Dlatego Wójt Gminy D. określił wysokość zobowiązania spółki z tytułu podatku od nieruchomości za 2006r. w kwocie 1.559.142,00 zł, przyjmując za podstawę opodatkowania kwotę 79.957.101,77 zł, którą wskazano w deklaracji z 17 lutego 2003r. oraz w piśmie z 24 lutego 2003r.

Decyzją z 21 grudnia 2006r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. po rozpoznaniu odwołania utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy podzielając stanowisko i argumentację Wójta Gminy D., dodatkowo podnosząc, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość całej siłowni wiatrowej, a nie jej poszczególnych elementów takich jak fundament czy maszt. Ponadto w ocenie SKO zmiana art. 3 pkt 3 u.p.b. nie zmieniła definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 2 pkt b u.p.o.l.

3. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie spółka zarzuciła naruszenie prawa materialnego tj. art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 2 u.p.o.l. art. 3 pkt 1b, pkt 3 i pkt 9 u.p.b. i art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 163 poz. 1364, dalej: ustawa o zmianie), poprzez błędny wykładnię oraz z naruszeniem prawa procesowego tj. art. 122, 123 § 1 i 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137 poz. 926 ze zm., dalej: o.p.) poprzez niewłaściwe zastosowanie.

4. Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie sąd pierwszej instancji powołując się na treść nowelizacji prawa budowlanego, która weszła w życie 26 września 2005r. oraz na treść art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazał, że wiążące dla oceny, czy na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dany obiekt jest obiektem budowlanym oraz czy obiekt ten jest budynkiem, czy budowlą, są przepisy prawa budowlanego.

W ocenie sądu poza sporem jest fakt, że elektrownia (siłownia) wiatrowa jest obiektem przetwarzającym energię wiatru oraz, że składa się ona z fundamentu, masztu, gondoli wraz z generatorem, wirnikiem, skrzynią biegów, komputerem sterującym, transformatorem, rozdzielnią energetyczną, instalacją alarmową i instalacją zdalnego sterowania. Wobec brzmienia art. 3 pkt 3 u.p.b. do 25 września 2005r. spornym była kwestia czy elektrownia (siłownia) wiatrowa wraz z fundamentem stanowi urządzenie energetyczne czy jest budowlą. Podniesiono, że w orzecznictwie sądowo - administracyjnym przyjęto stanowisko, że elektrownia wiatrowa jako całość techniczno - użytkowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości wszystkich elementów takiego obiektu, ponieważ każde pojedyncze urządzenie składające się na elektrownię wiatrową samo w sobie nie jest urządzeniem budowlanym, ale jako całość składają się one na budowlę w rozumieniu prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Natomiast od 26 września 2005 r. art. 3 pkt 3 u.p.b. uzyskał nowe brzmienie na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 103 poz. 1364). Z przepisu tego (w nowym brzmieniu) wynika, zdaniem sądu jednoznacznie, że elektrownia wiatrowa nie jest budowlą, tylko urządzeniem technicznym, a jako budowlę należy traktować jedynie części budowlane elektrowni jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową czyli fundament i maszt.

5. W skardze kasacyjnej Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. zaskarżyło powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie prawa materialnego:

- przez błędną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. poprzez błędne przyjęcie, że przepis ten nakazuje poszukiwanie rozumienia pojęcia "budowla" w prawie budowlanym, oraz, w konsekwencji, uznanie, że w odniesieniu do siłowni wiatrowych pojęcie "budowla" należy wyjaśniać tylko treścią art. 3 pkt 3 u.p.b., czyli za budowlę przyjmować jedynie fundament i maszt z pominięciem definicji obiektu budowlanego wynikającej z art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b. oraz z pominięciem przeznaczenia siłowni wiatrowej jako obiektu wytwarzającego energię elektryczną;

- przez niezastosowanie w wykładni pojęcia "budowla" w prawie podatkowym art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zgodnie z którymi budowla niezwiązana z działalnością gospodarczą z powodu niemożności wykorzystywania jej do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, która to okoliczność pozbawia ją cech budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy i cech przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości;

- przez niezastosowanie art. 3 pkt 1 lit. b) i pkt 9 u.p.b., tj. niedokonanie oceny, czy fundament i maszt siłowni wiatrowej jest całością techniczno-użytkową, o jakiej mowa w tym przepisie do czego odwołuje się prawo podatkowe w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz pominięcie przy definiowaniu budowli urządzeń budowlanych zdefiniowanych w pkt 9 art. 3 u.p.b., stanowiących integralną część definicji budowli pomieszczonej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.;

- przez niewłaściwe zastosowanie art. 3 pkt 3 u.p.b., tj. przyjęcie, że wbrew definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. treść tego przepisu rozstrzyga o kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako urządzenia technicznego niebędącego budowlą także na gruncie prawa podatkowego;

- naruszenie art. 106 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej: p.p.s.a.) poprzez nieprzeprowadzenie z urzędu dowodu uzupełniającego z dokumentów zawierających pozwolenia budowlane dla elektrowni wiatrowych czyli niedokonanie ustaleń faktycznych w zakresie dowodu na to, czy elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym jako całość, czy obiektem takim jest tylko jej część. Uchybienie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż dowód z zezwoleń budowlanych mógł dać odmienne rozstrzygnięcie, nadto nieprzeprowadzenie wymienionego dowodu miało bezpośredni wpływ na prawidłowość zastosowania przepisów prawa materialnego, o czym jest mowa w punktach poprzednich.

W związku z tak postawionymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz zasądzenie na rzecz Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. stosownych kosztów sądowych i kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

6. W odpowiedzi na skargę kasacyjną spółka wniosła o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

7. Pismem z 24 lipca 2008 r. (uzupełnionym pismem z 23 września 2008 r.) P. z siedzibą w S. złożyło wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu w charakterze uczestnika postępowania, wnosząc jednocześnie o oddalenie skargi kasacyjnej, zasądzenie kosztów postępowania od SKO w K. na rzecz stowarzyszenia, rozważanie możliwości wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego ewentualnie o podjęcie działań mających na celu rozstrzygnięcie w drodze uchwały poszerzonego składu NSA kwestii spornych w niniejszym postępowaniu.

Postanowieniem z 17 października 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny dopuścił P. z siedzibą w S. do udziału w niniejszym postępowaniu sądowym.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

8. Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Jej istota sprowadza się do zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego, które służyły lub powinny posłużyć do właściwego zdefiniowania na potrzeby podatku od nieruchomości siłowni wiatrowej jako obiektu wytwarzającego energię elektryczną.

Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości określa art. 2 ust. 1 u.p.o.l., który w pkt. 3 stanowi, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych, wbrew wywodom skargi kasacyjnej, po dniu 1 stycznia 2003 r. pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalać na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 3 pkt 3 i 9 u.p.b. (por. wyroki NSA z: 27 stycznia 2006 r., FSK 2316/04, Mon. Pod. 2006, nr 6, poz. 44; 3 lutego 2006 r., II FSK 656/05, niepubl.).

Budowlą, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przywołana definicja odwołuje się do następujących pojęć: obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego, budynku, obiektu małej architektury i urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego, związanego z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wbrew odmiennym wywodom skargi kasacyjnej analizowany przepis nie stanowi samodzielnej podstawy do rozumienia pojęcia budowla. " Budowla" w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych musi być "obiektem budowlanym" w rozumieniu Prawa budowlanego, które tego pojęcia w sposób zupełny nie definiuje. Wskazuje jedynie w art. 3 pkt 1, że ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obiekt małej architektury. Przy czym przez budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego (art. 3 pkt 3 w stanie prawnym obowiązującym od 26 września 2005 r.) należy rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydro techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni

wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W interesującym dla sprawy zakresie definicja budowli w rozumieniu Prawa budowlanego jest w zupełności tożsama z definicją budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W rozumieniu tej ostatniej zakres pojęciowy jest bowiem szerszy o urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W przykładowym wyliczeniu budowli, a więc obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, od 26 września 2005 r. ustawodawca wymienił części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych. Części te są zatem budowlą, a więc obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. A contrario – elektrownie wiatrowe, które posiadają opisane powyżej części budowlane – nie są budowlą, a także obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Jak zasadnie podniósł autor odpowiedzi na skargę kasacyjną wnioskowanie, zgodnie z którym obiekt budowlany jest częścią innego obiektu budowlanego byłoby absurdalne. Przyjęcie przez ustawodawcę w omawianym zakresie za budowlę "części budowlane urządzeń technicznych", takich jak np. elektrownie wiatrowe, wskazuje że jego intencją było nie traktowanie każdego obiektu budowlanego jako całości, ale wyróżnienie w nim części budowlanych i "niebudowlanych" (por. B. Brzeziński, W. Morawski, Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06, Przegląd Podatkowy 2007, nr 10, str. 38 – 42).

Rozważenia wymaga, w kontekście zarzutów opisanych w punkcie 3 i 4 skargi kasacyjnej, czy w odniesieniu do elektrowni wiatrowych nie ma zastosowania zawarty w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zwrot normatywny "urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". W rozumieniu przepisów Prawa budowlanego (art. 3 pkt 9) przez urządzenie budowlane należy rozumieć urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Urządzenia budowlane ze swej istoty służą do korzystania z obiektu budowlanego, czy też jak wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. in fine i art. 3 pkt 9 u.p.b. zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To samo odnieść należy do części budowlanych urządzeń technicznych, które zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b. traktowane są jako budowle, a więc obiekty budowlane. Przyjmując racjonalność ustawodawcy, który w art. 3 pkt 3 u.p.b. stwierdził, że elektrownie wiatrowe są urządzeniami technicznymi, nie można uznać ich jednocześnie za urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b.

Takiej interpretacji omawianych przepisów nie zaprzecza treść art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b., który stanowi, że ilekroć w ustawie mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wymieniając w nim instalacje i urządzenia ustawodawca tych pojęć nie zdefiniował. Nie odniósł ich również wprost do urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 u.p.b. oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie są to więc pojęcia tożsame. Przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2, 3 i 4). Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych.

Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegają zatem jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Powyższa konstatacja znajduje także potwierdzenie w odpowiedziach Ministra Finansów na interpelacje nr 1206 i nr 2748; piśmie Ministerstwa Finansów z 17 maja 2007 r., nr PL – 833/35/07/IP/346; piśmie Ministra Infrastruktury z 19 września 2005 r., nr RZL/AM/Inn/023/219b/05; piśmie Dyrektora Departamentu Prawnego Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego z 17 sierpnia 2005 r., nr DPR/INN/022/12/2005, a także w piśmiennictwie (por. L. Etel, R. Dowgier, Jak opodatkowane są wykorzystywane w działalności instalacje i urządzenia, Rzeczpospolita z 5 marca 2008 r.; R. Dowgier, Podatek od nieruchomości od elektrowni wiatrowej, Rzeczpospolita z 23 sierpnia 2007 r.) oraz pośrednio w orzecznictwie (por. wyrok WSA w Rzeszowie z 21 lutego 2008 r., II SA/Rz 907/07, niepubl.).

Chybiony jest zarzut naruszenia art. 106 § 3 p.p.s.a. Strona nie zwróciła uwagi sądowi pierwszej instancji na to uchybienie w trybie art. 105 p.p.s.a. w związku z czym nie może powoływać się na nie w dalszym toku postępowania. Ponadto strona skarżąca nie wykazała, dlaczego nieprzeprowadzenie z urzędu dowodu z przedmiotowych decyzji budowlanych mogłoby mieć istotny wpływ na wynik sprawy, zważywszy iż musiałoby się to wiązać z czynieniem odrębnych ustaleń faktycznych, do których sąd administracyjny co do zasady nie jest uprawniony.

Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji. O kosztach postępowania kasacyjnego Sąd orzekł na podstawie art. 209 w zw. z art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a. w zw. z § 6 pkt 7 i § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).