

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY
W BYDGOSZCZY

I N F O R M A C J A O D Z I A Ł A L N O Ś C I
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Bydgoszczy w roku 2010

Do użytku wewnętrznego

Bydgoszcz, styczeń 2011 rok

SPIS TREŚCI

	Strona
ROZDZIAŁ I ZAGADNIENIA OGÓLNE	
1. Obsada osobowa	4
2. Wpływ spraw i wyniki postępowania	5
ROZDZIAŁ II WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA	
1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych i cel	
1. 1. Podatek akcyzowy	10
1. 2. Podatek dochodowy od osób fizycznych	15
1. 3. Odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki	34
1. 4. Pisemna interpretacja w zakresie prawa podatkowego	40
1. 5. Zwrot należności celnych	55
2. Postępowanie administracyjne	
2. 1. Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji	60
2. 2. Odmowa przywrócenia terminu do wniesienia odwołania	64
3. Sprawy ogólnoadministracyjne	
3. 1. Odsetki ustawowe od zaległych uposażeń	68
3. 2. Wygaśnięcie mandatu radnego	71
3. 3. Kara pieniężna za zajęcie pasa drogowego	73
3. 4. Zezwolenie na wykonywanie przewozów regularnych w krajowym transporcie drogowym	77
3. 5. Nadanie statutów sołectwom	81
3. 6. Udostępnienie danych osobowych z ewidencji ludności	83
ROZDZIAŁ III POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE	87
ROZDZIAŁ IV PRAWO POMOCY	87
ROZDZIAŁ V POZAORZECZNICZA DZIAŁANOŚĆ SĄDU	
1. Narady	89
2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe	90
3. Wydział Informacji Sądowej	91
ROZDZIAŁ VI DANE TELEADRESOWE	93

ROZDZIAŁ VII TABELE

1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2010 r.	96
2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw	97
3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw	99
4. Inne niż wykazane w dziale 1 i 2 sprawy rozpatrywane na podstawie przepisów Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w tym między innymi dla wpisywania wniosków o przyznanie prawa pomocy składanych przed wpłynięciem skargi	100
5. Terminowość załatwiania spraw	100
6. Wpływ skarg kasacyjnych	101
7. Sprawy zawieszone	101
8. Wpływ i sposób załatwienia skarg na akty i czynności poszczególnych organów	102

ROZDZIAŁ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Obsada osobowa

W skład struktury organizacyjnej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy niezmiennie, poczynając od 2004 roku wchodzi dwa wydziały orzecnicze oraz Wydział Informacji Sądowej.

Pod koniec okresu sprawozdawczego w tutejszym Sądzie orzekało łącznie 19 sędziów.

W Wydziale I, który zajmował się sprawami: cen, zobowiązań podatkowych, ubezpieczeń majątkowych, finansów publicznych, ceł, spraw kapitałowych i bankowości, finansów publicznych, subwencji unijnych, funduszy strukturalnych i regulacji rynków branżowych orzekali: sędzia NSA Zdzisław Pietrasik – Prezes Sądu i Przewodniczący Wydziału, sędzia WSA Izabela Najda – Ossowska – Zastępca Przewodniczącego Wydziału, sędzia WSA Teresa Liwacz – Przewodnicząca Wydziału Informacji Sądowej, sędzia WSA Halina Adamczewska – Wasilewicz, sędzia WSA Dariusz Dudra, sędzia WSA Leszek Kleczkowski, sędzia WSA Ewa Kruppiak – Świetlicka, sędzia WSA Mirella Łent, sędzia WSA Urszula Wiśniewska.

W Wydziale II, do którego trafiały pozostałe sprawy z zakresu właściwości Sądu orzekali: sędzia WSA Jerzy Bortkiewicz – Przewodniczący Wydziału, jednocześnie pełniący funkcję Wiceprezesa Sądu, sędzia NSA Wiesław Czerwiński, sędzia WSA Wojciech Jarzembski, sędzia WSA Anna Klotz, sędzia WSA Grażyna Malinowska – Wasik, sędzia WSA Renata Owczarzak, sędzia WSA Elżbieta Piechowiak, sędzia WSA Grzegorz Saniewski, sędzia WSA Jarosław Wichrowski, sędzia WSA Małgorzata Włodarska.

Podobnie jak w roku wcześniejszym w Sądzie zatrudnionych było dwóch referendarzy zajmujących stanowiska w poszczególnych wydziałach orzecniczych. Referendarze orzekali w sprawach z zakresu prawa pomocy oraz wykonywali inne bieżące czynności zlecone przez Przewodniczących Wydziałów.

2. Wpływ spraw i wyniki postępowania

W 2010 roku odnotowano wpływ 2725 skarg w ramach postępowania sądowoadministracyjnego, z czego 2622 skarg wpisano do repertorium SA, natomiast w 72 skargach przedmiotem była bezczynność organów. W repertorium SO zarejestrowano w tym czasie 31 spraw. Średni miesięczny wpływ skarg w omawianym okresie wyniósł około 227 i wzrósł w stosunku do roku 2009 o ponad 45 spraw miesięcznie.

Najwięcej skarg wniosły osoby fizyczne – 2144 tj. 78,68 % ogólnej liczby skarg. Osoby prawne i inne jednostki organizacyjne wniosły 554 skargi, tj. 20,33 % ogólnej liczby skarg. W 9 sprawach skarżącymi były organizacje społeczne. Prokurator jako strona skarżąca wystąpił w 17 sprawach, natomiast Rzecznik Praw Dziecka wniósł w roku ubiegłym 1 skargę.

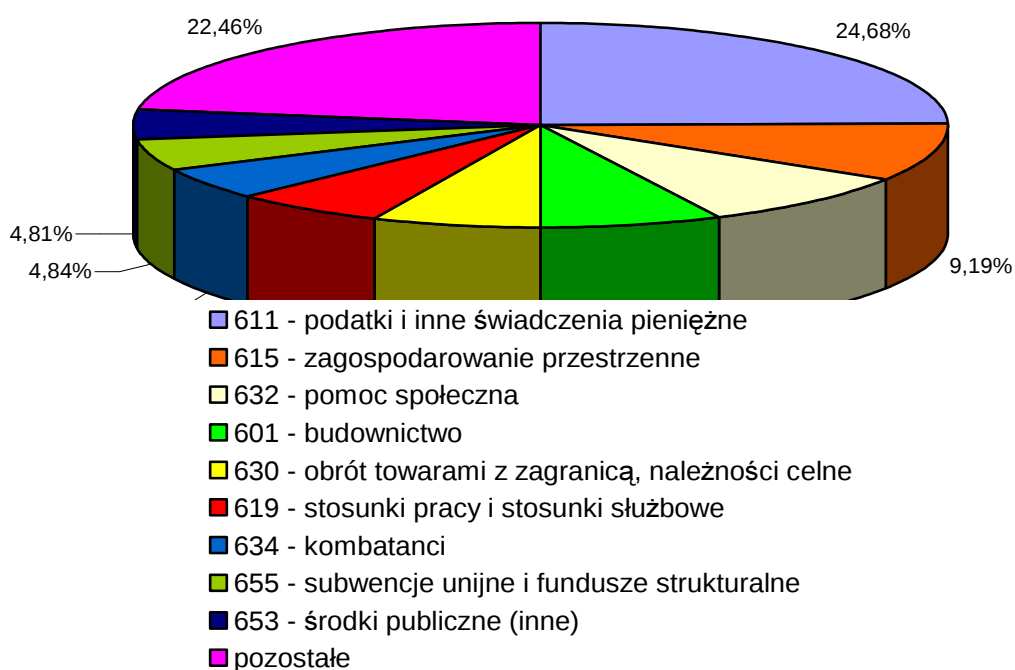
Większość złożonych w 2010 r. skarg na akty i czynności stanowiły skargi z zakresu:

- podatków i innych świadczeń pieniężnych – 647,
- zagospodarowania przestrzennego – 241,
- pomocy społecznej – 232,
- budownictwa – 193,
- środków publicznych – 142,
- cel – 175,
- stosunków pracy i stosunków służbowych -160,
- kombatanatów – 132,
- subwencji unijnych i funduszy strukturalnych - 127.

Biorąc pod uwagę okres wcześniejszy należy zauważyć, iż w 2010 r. nadal spadał wpływ skarg w przedmiocie powszechnego obowiązku obrony kraju – 1 (15 w 2009 r., 56 w 2008 r.), natomiast najwyraźniej wzrósł między innymi w przedmiocie zagospodarowania przestrzennego – 241 (86 w 2009 r.) oraz działalności gospodarczej – 110 (23 w 2009 r.), kombatanatów – 132 (12 w 2009 r.), subwencji unijnych i funduszy strukturalnych – 127 (77 w 2009 r.).

Udział procentowy skarg na akty i czynności z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg zarejestrowanych w repertorium SA w 2010 roku obrazuje poniższy wykres.

Udział spraw z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg do WSA w Bydgoszczy w 2010 r.

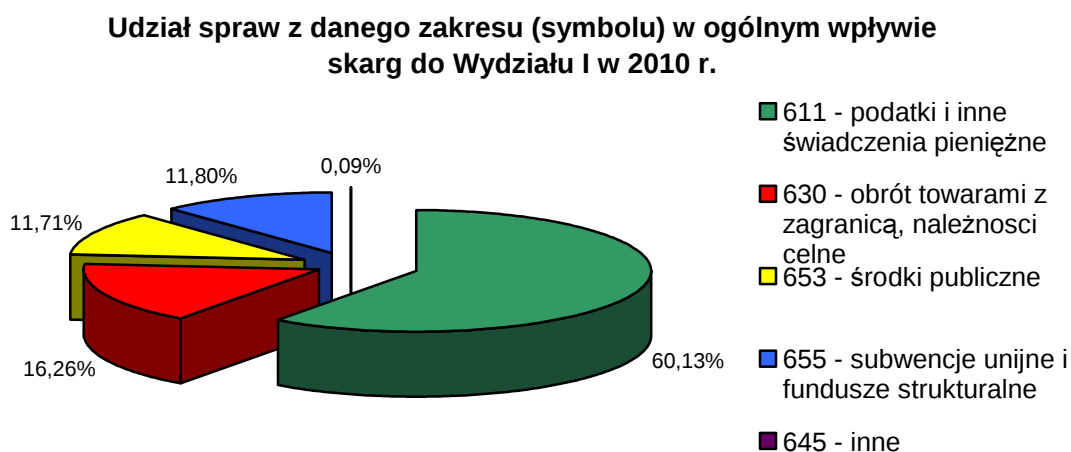


W sprawach skarg na bezczynność odnotowano największy wpływ w następujących dziedzinach:

- budownictwa – 11,
- nieobjętych symbolami podstawowymi – 10,
- informacji publicznej i prawa prasowego – 9,
- pomocy społecznej – 6,
- zagospodarowania przestrzennego – 5.

Dane statystyczne odnoszące się do wpływu skarg do WSA w Bydgoszczy wskazują na kontynuację tendencji z roku 2009 r. wzrostu liczby składanych skarg, rok ubiegły – 2725, 2009 rok - 2192, a w 2008 - 1913. W 2010 roku wniesiono o 523 więcej skarg SA w stosunku do roku poprzedzającego 2009 (2009), dla porównania w 2009 roku zarejestrowano 287 więcej skarg SA w stosunku do roku 2008 (1812). Wpływ skarg SAB (2010 r. – 72, 2009 r. – 73, 2008 r. – 76) oraz SO (2010 r. – 31, 2009 r. – 20, 2008 r. – 25) pozostał na zbliżonym poziomie.

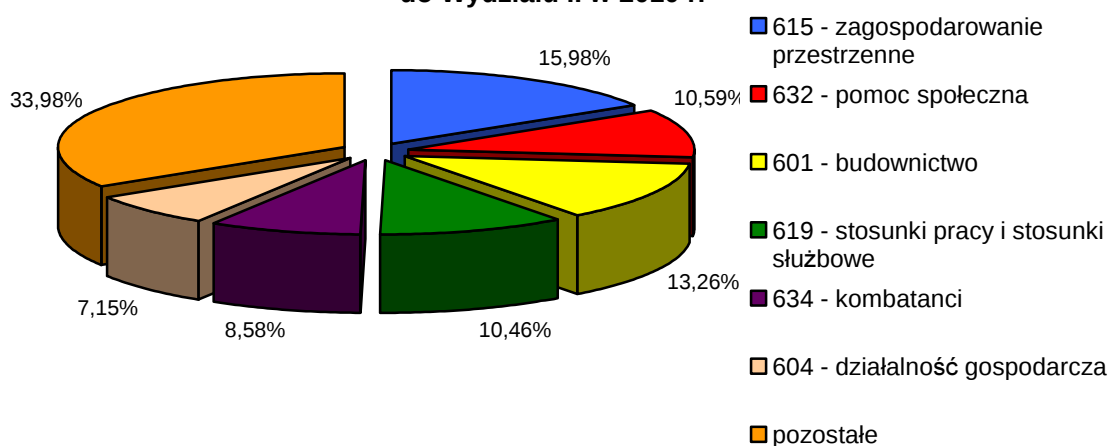
Do Wydziału I w 2010 r. wpłynęło łącznie 1080 spraw (SA i SAB). Wśród składanych skarg przeważały sprawy z zakresu podatków i świadczeń pieniężnych - 647, ceł – 175, środków publicznych – 126 oraz subwencji unijnych i funduszy strukturalnych - 127. Stosunek procentowy powyższych danych został zilustrowany w poniższym wykresie.



W Wydziale II Sądu na ogólną liczbę 1614 złożonych w 2010 roku skarg (SA i SAB) składały się między innymi sprawy z zakresu: zagospodarowania przestrzennego – 246, pomocy społecznej – 238, budownictwa – 204, stosunków pracy i stosunków służbowych – 161, kombatanów – 132, działalności gospodarczej - 110.

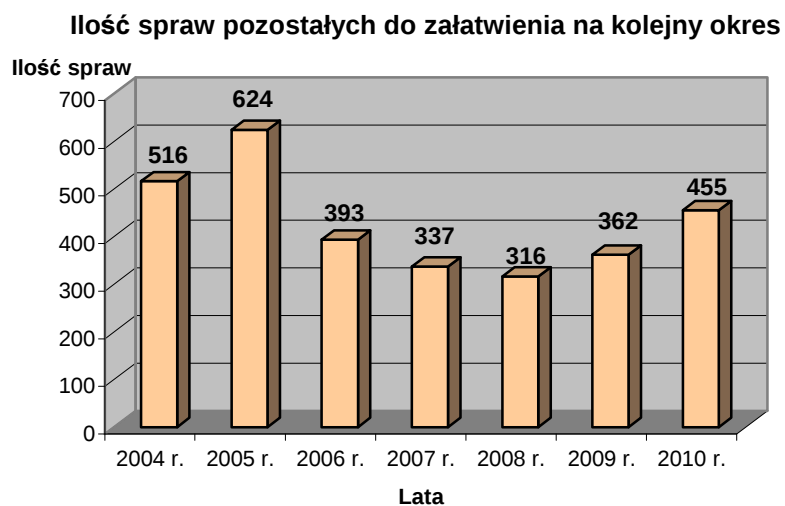
Udział poszczególnych kategorii spraw w ogólnym wpływie II Wydziału przedstawia poniższy diagram.

**Udział spraw z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg
do Wydziału II w 2010 r.**



W roku 2010 załatwionych zostało ogółem 2632 skarg (w roku 2009 - 2146 skarg, w roku 2008 – 1934 skarg), zatem w roku ubiegłym załatwiono 486 spraw więcej w stosunku do roku poprzedniego. Wskaźnik pozostałości na koniec 2010 r. (pozostałość 455 dzielona przez średni miesięczny wpływ skarg 227,08) wyniósł w przybliżeniu 2%. Zatem pozostaje na zbliżonym poziomie porównując wartości z lat poprzednich 1,98 % (2008 i 2009) oraz 2,11 % w roku 2007.

Na ogólną liczbę załatwień w omawianym okresie, składało się 2541 spraw zarejestrowanych w repertorium SA oraz 63 spraw odnotowanych w repertorium SAB. W tym samym czasie załatwiono 28 spraw SO. Na koniec 2010 r. pozostało do załatwienia 434 skarg SA, 16 spraw SAB oraz 5 spraw SO.



Szczegółowe dane liczbowe dotyczące załatwienia skarg w 2010 r. zawarto w tabelach, załączonych w części końcowej opracowania.

W 2010 roku pełnomocnicy organów administracji zgłosili udział w 460 sprawach. Z kolei udział adwokatów jako pełnomocników skarżących i pełnomocników postępowania miał miejsce w 153 sprawach. Radcowie prawni jako pełnomocnicy skarżących i uczestników postępowania wystąpili w 295 sprawach, natomiast doradcy podatkowi reprezentowali skarżących i uczestników postępowania w 106 sprawach. Prokuratorzy zgłosili swój udział w 51 rozstrzygniętych sprawach.

ROZDZIAŁ II

WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA

1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych i cel

1. 1. Podatek akcyzowy

Uwzględniając skargę w sprawie I SA/Bd 319/07 Sąd skonstatował między innymi, iż **zakaz dyskryminującego opodatkowania produktów zagranicznych, wynikający z art. 90 TWE, dotyczy również transakcji krajowej, przedmiotem której jest zagraniczny produkt (samochód osobowy), sprowadzony z innego państwa członkowskiego, zbyty przed pierwszą jego rejestracją w kraju.**

Sąd ostatecznie nie uznał stanowiska skarżącego, stanowiącego główny zarzut skargi, a mianowicie czasową rejestrację samochodu, która miała miejsce przed sprzedażą krajową. Zdaniem skarżącego opodatkowany podatkiem akcyzowym samochód był już pojazdem zarejestrowanym. W konsekwencji tego faktu nie powinien podlegać opodatkowaniu w oparciu o art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, gdyż przepis ten dotyczy podmiotów dokonujących każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju.

Wskazano, iż zasadnie organy podatkowe w toku postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego uznały, że przepisy podatkowe nie definiują pojęcia pierwsza rejestracja. Usprawiedliwione zatem było – zdaniem Sądu – odwołanie się do „rejestracji” w rozumieniu ustawy Prawo o ruchu drogowym. Z art. 82 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym wynika, że podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego jest obowiązany przy dokonywaniu rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym przedstawić, wydany przez właściwego naczelnika urzędu celnego, dokument potwierdzający zapłatę akcyzy na terytorium kraju. Natomiast ust. 5 tego artykułu stanowi, że w przypadku sprzedaży samochodu przed jego pierwszą rejestracją przez podatnika, o którym mowa w ust. 4, podatnik ten jest obowiązany przekazać nabywcy dokument potwierdzający zapłatę akcyzy na terytorium kraju. Pierwszy z powołanych przepisów wskazuje, że na podmiocie, który dokonał nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu, przy dokonywaniu rejestracji nabytego pojazdu, spoczywa obowiązek przedstawienia dokumentu potwierdzającego zapłatę akcyzy na terytorium kraju. Unormowanie to koresponduje z treścią art. 72 ust. 1 pkt 6 a ustawy Prawo o ruchu drogowym, z którego wynika, że rejestracji dokonuje

się na podstawie dokumentu potwierdzającego zapłatę akcyzy na terytorium kraju, jeżeli samochód osobowy został sprowadzony z terytorium państwa członkowskiego i jest rejestrowany po raz pierwszy. Oznacza powyższe, że pierwsza rejestracja, o której mowa w ustawie o podatku akcyzowym wiąże się z zapłatą podatku akcyzowego. Istotne jest to, że w przypadku rejestracji czasowej pojazdu (art. 74 ustawy Prawo o ruchu drogowym) taki warunek nie występuje. Ust. 5 normuje zaś obowiązek, przy sprzedaży przed pierwszą rejestracją, przekazania dokumentu potwierdzającego zapłatę akcyzy nabywcy pojazdu. Wynika z powyższego, że pierwsza rejestracja związana jest z obowiązkiem uiszczenia akcyzy, to zaś świadczy o tym, iż art. 80 ust. 2 pkt 1 odnosi się do rejestracji, o której mowa w art. 72 ustawy Prawo o ruchu drogowym, nie zaś do czasowej rejestracji, uregulowanej w art. 74 tej samej ustawy.

Potwierdziła postawioną tezę wykładnia systemowa wewnętrzna ustawy Prawo o ruchu drogowym. Wypada zauważyć, że art. 72 ust. 1 pkt 5 tej ustawy stanowi, iż rejestracji dokonuje się na podstawie dowodu rejestracyjnego, jeżeli pojazd był zarejestrowany. Oznacza to, że o rejestracji można mówić, gdy został wydany dowód rejestracyjny. Ten zaś jest wydawany na podstawie art. 73 ustawy, a nie w oparciu o art. 74 normujący czasową rejestrację. W przypadku czasowej rejestracji nie wydaje się dowodu rejestracyjnego, tylko pozwolenie czasowe. Pozwolenia czasowego nie można zaś uznać za dowód rejestracyjny. Z analizowanego przepisu wynika zatem, że czasowa rejestracja nie stanowi o zarejestrowaniu pojazdu. Inaczej przepis ten winien odnosić się nie tylko do dowodu rejestracyjnego, ale również do pozwolenia czasowego. Także treść art. 78 ust. 1 omawianej ustawy prowadzi do wskazanych powyżej wniosków. Wynika bowiem z niego, że w razie przeniesienia na inną osobę własności pojazdu zarejestrowanego, dotychczasowy właściciel przekazuje nowemu właścicielowi dowód rejestracyjny i kartę pojazdu, jeżeli była wydana. Wynika z tego unormowania, że pojazdem zarejestrowanym jest pojazd, na który wystawiono dowód rejestracyjny, nie zaś czasowe pozwolenie.

To wyraźne rozróżnienie w ustawie Prawo o ruchu drogowym rejestracji i czasowej rejestracji pojazdu wskazuje, że na gruncie ustawy o podatku akcyzowym czasowej rejestracji nie można uznać za przesłankę warunkującą brak opodatkowania. Zwrot „przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju”, o którym mowa w art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym odnosi się - zdaniem Sądu - do rejestracji z art. 72 ustawy prawo o ruchu drogowym, której potwierdzeniem jest dowód rejestracyjny, wydawany w wyniku czynności materialno-technicznej.

Warto w tym miejscu przywołać orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłe w przedmiocie rejestracji pojazdu. "Rejestracja pojazdu - jak stwierdził NSA - następuje w drodze rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej po przeprowadzeniu postępowania w celu ustalenia okoliczności faktycznych i prawnych, od których ustawa i przepisy wykonawcze uzależniają dokonanie rejestracji. Postępowanie w sprawie rejestracji pojazdu kończy się wydaniem decyzji administracyjnej i decyzja ta poprzedza czynność materialno-techniczną wydania dowodu rejestracyjnego i tablic" (uch. składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 września 2001 r., OPS 6/01, Jur 2001, nr 12, s. 34; uch. składu pięciu sędziów NSA z dnia 15 listopada 1999 r., OPK 24/99, ONSA 2000, nr 2, poz. 54; uch. składu pięciu sędziów NSA z dnia 15 listopada 1999 r., OPK 25/99, ONSA 2000, nr 2, poz. 55).

Wobec powyższego zarzuty skargi uznano za nieusprawiedliwione. Jednak zaskarżona decyzja, jak i decyzja ją poprzedzająca naruszyły przepisy prawa wspólnotowego, a mianowicie art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. W konsekwencji tego faktu należało je wyeliminować z obrotu prawnego.

W myśl art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym podatnikami akcyzy od samochodów są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

Z przywołanej powyżej regulacji wynika, że kryterium nałożenia akcyzy nie jest związane z przekroczeniem granicy przez samochody, lecz ich pierwszą rejestracją. Podatek ten stanowi część wewnętrznego systemu podatkowego i nakładany jest zarówno na samochody krajowe jak i sprowadzane z innych państw członkowskich. W rezultacie, w ocenie Sądu, akcyzę od samochodów należy zakwalifikować jako podatek wewnętrzny w rozumieniu art. 90 TWE. Również Trybunał Sprawiedliwości uznał opłaty nakładane na samochody w związku z ich pierwszą rejestracją na terenie kraju i niezależnie od ich pochodzenia jako podatki wewnętrzne w rozumieniu wskazanego wyżej artykułu (por. wyrok ETS w sprawie C – 345/93 Fazenda Publica przeciwko Nunes Tadeu, wyrok ETS w sprawie De Danske Bilimportører, C – 383/01).

Zdaniem Sądu wydane decyzje należało wyeliminować z obrotu prawnego z powodu naruszenia w/w przepisu wspólnotowego. Przepis ten stanowi, że żadne państwo członkowskie nie będzie nakładać pośrednio lub bezpośrednio, na produkty innych państw członkowskich jakiegokolwiek podatku wewnętrznego, który byłby wyższy od podatku nałożonego na podobny produkt krajowy. Przepis ten jest bezpośrednio skuteczny (por. wyrok

ETS w sprawie 57/65 Lutticke przeciwko Hauptzollamt Sarrelouis) i odnosi się do produktów importowanych po przekroczeniu granicy. Celem art. 90 jest ułatwianie wymiany wewnątrzspółnotowej przez zapewnienie towarom przywożonym porównywalnej pozycji konkurencyjnej w stosunku do rodzimych produktów. Państwa członkowskie przy wykorzystaniu przepisów podatkowych nie mogą stawiać produktów pochodzących z innych państw członkowskich w sytuacji mniej korzystnej niż produkty krajowe (por. I. Zużewicz, w: Z. Brodecki, M. Drobysz, S. Majkowska, D. Pyć, M. Tomaszewska, I. Zużewicz: Traktat o Unii Europejskiej Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz, Wydanie 2, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006 r., s. 381). Przepis ten wyraża zasadę neutralności podatków wewnętrznych w świetle konkurencji pomiędzy produktami krajowymi i produktami sprowadzonymi z zagranicy. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie ETS, także w wyroku w sprawie polskiej akcyzy w tezie 28. Trybunał stwierdził w niej, że w dziedzinie opodatkowania używanych samochodów przywożonych zza granicy art. 90 służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się na rynku krajowym a produktami przywożonymi zza granicy (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. Str. I-4981, pkt 66 i cytowane tam orzecznictwo, oraz wyrok w sprawie Nadasdi i Nemeth, pkt 46).

Orzeczenie ETS z dnia 18 stycznia 2007 r., sygn. akt C - 313/05 zawiera wykładnię art. 90 TWE dokonaną w kontekście krajowych unormowań regulujących podatek akcyzowy. Wprowadzie pytanie prejudycjalne dotyczyło stanu faktycznego związanego z wewnątrzspółnotowym nabyciem samochodu, jednak skutki wyroku rozciągają się również na sprzedaż samochodu przed jego pierwszą rejestracją bowiem ten stan faktyczny mieści się w zakresie treści zinterpretowanego art. 90 TWE. Ze zdania pierwszego tezy przedmiotowego orzeczenia wynika, że artykuł 90 akapit pierwszy TWE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek.

Biorąc pod uwagę treść wyroku w/s Brzezińskiego oraz wcześniejsze orzecznictwo ETS, stwierdzono, że zakaz dyskryminującego opodatkowania produktów zagranicznych, wynikający z art. 90 TWE, dotyczy również transakcji krajowej, przedmiotem której

jest zagraniczny produkt (samochód osobowy), sprowadzony z innego państwa członkowskiego, zbyty przed pierwszą jego rejestracją w kraju.

Nałożenie podatku na transakcję krajową (sprzedaży samochodu - produktu pochodzącego z państwa członkowskiego) przed jego pierwszą rejestracją w kraju, podatkiem w wysokości wynikającej z § 7 ust. 2 rozporządzenia, jest tak samo dyskryminujące, jak w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia. Kwota podatku uiszczona z tego tytułu będzie z pewnością wyższa od podatku zawartego w cenie zarejestrowanego samochodu podobnego, nabytego w obrocie krajowym.

Wobec powyższego skarżącemu należał się zwrot podatku akcyzowego, gdy kwota zapłaconego przez niego podatku za używany samochód przywieziony z zagranicy będzie przewyższać podatek rezydualny zawarty w cenie odsprzedaży podobnego samochodu używanego, który został już zarejestrowany w kraju.

Niezależnie od powyższego podkreślono, że zgodnie z art. 80 ust. 3 pkt 1 obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje w przypadku sprzedaży - z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu. Podatników tych nie dotyczy obowiązek złożenia deklaracji uproszczonej, o której mowa w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym. Zobowiązani są zaś do składania deklaracji w myśl art. 18 ust. 1 omawianej ustawy podatkowej. W świetle tego przepisu podatnicy są obowiązani składać w urzędzie celnym deklaracje dla podatku akcyzowego, zwane dalej "deklaracjami podatkowymi", za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Na podstawie art. 19 ust. 1 podatnicy ci są obowiązani do obliczenia i zapłaty akcyzy za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwej izby celnej, chyba że z przepisów ustawy wynika inny termin płatności.

Skonstatować zatem należało, że w przypadku sprzedaży samochodów osobowych przed ich pierwszą rejestracją w kraju zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym winno być deklarowane w okresach miesięcznych. Jeżeli podatnik nie złoży deklaracji lub, gdy zobowiązanie podatkowe zadeklaruje w innej wysokości niż należna, organ podatkowy zobowiązany będzie do wydania decyzji określającej prawidłową jego wysokość w miesięcznym okresie rozliczeniowym.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 2. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Orzekając w sprawie I SA/Bd 310/10 Sąd skonstatował, iż **podatnikiem realizującym bezpośrednio cel programu może być jedynie podmiot, któremu powierzono w sensie ekonomicznym i technicznym realizację konkretnego projektu i który ponosi pełną odpowiedzialność za prawidłowe jego wykonanie. W konsekwencji uzyskany przez niego dochód z tego tytułu korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.**

Przedmiotem sporu w sprawie było zastosowanie do dochodów skarżącej - otrzymanych z tytułu umowy o pracę - zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991r. (Dz. U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) – zwanej dalej u.p.d.o.f.

Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku dochodowego są dochody otrzymane przez podatnika, jeżeli:

- a) pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO przyznawanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów, właściwego ministra lub agencje rządowe, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy oraz
- b) podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy; zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca - bez względu na rodzaj umowy - wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem.

Na podstawie powyższej regulacji stwierdzić należało, iż ustawodawca statuując przedmiotowe zwolnienie wskazał na dwie przesłanki umożliwiające skorzystanie z ulgi:

- 1) dochody te są finansowane przez podmioty zewnętrzne (rządy państw obcych, organizacje międzynarodowe, międzynarodowe instytucje finansowe) ze środków bezzwrotnej pomocy;
- 2) podatnik uzyskujący te dochody bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy.

Do skorzystania ze zwolnienia niezbędne jest wystąpienie ww. przesłanek łącznie.

Na gruncie niniejszej sprawy poza sporem pozostawała pierwsza z ww. przesłanek wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy, sporna jest natomiast druga z nich – z art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. b). Oceniając rozbieżne stanowiska stron, rację przyznać należy Dyrektorowi Izby Skarbowej. Kluczowe znaczenie dla oceny zaskarżonego rozstrzygnięcia ma treść art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. b) u.p.d.o.f. zdanie po średniku, w którym stwierdza się, że: "(...)zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca - bez względu na rodzaj umowy - wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem".

Z akt sprawy wynikało, że podatniczka w 2008r. była zatrudniona na podstawie umowy o pracę przez szkołę wyższą. Strona nie kwestionowała, że pracodawca - zawarł umowę o realizację projektu CORNER w ramach 7. Programu Ramowego Badań i Rozwoju Unii Europejskiej bezpośrednio z Komisją Europejską. W jej ramach szkoła wyższa jest koordynatorem konsorcjum, którym zarządza. Wykonywany projekt o nazwie CORNER jest częścią 7. Programu Ramowego, który został utworzony na mocy decyzji Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. dotyczącej powołania siódmego programu ramowego Wspólnoty Europejskiej w zakresie badań, rozwoju technologicznego i demonstracji (2007-2013). Beneficjentem przyznanych środków pomocowych jest szkoła wyższa oraz osiem innych jednostek naukowo-badawczych w całej Europie. Środki na realizację projektu przekazywane są na konto Uczelni bezpośrednio przez Komisję Europejską. Skarżąca, jako pracownik Uczelni otrzymywała wynagrodzenie uzupełniające za część prac związanych z wymienionym projektem na podstawie oraz na zasadach określonych w aneksie zawartym do umowy o pracę. Zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami świadczona praca polegała na zarządzaniu pracami projektu, zbieraniu od partnerów informacji merytorycznych i finansowych, przygotowywaniu raportów, rozpowszechnianiu wyników badań, przygotowywaniu publikacji. W konsekwencji prawidłowo organ podał, że strona była zatrudniona przez beneficjenta środków unijnych – szkoła wyższa. Wypełniała zadania wynikające i związane z realizowanym przez pracodawcę projektem, a otrzymane środki finansowe były wynagrodzeniem uzyskanym z tytułu wypełnianego na rzecz realizującego projekt pracodawcy zadania.

Mając na uwadze powyższe ustalenia w pierwszej kolejności należało wskazać, że zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. jest zwolnieniem o charakterze przedmiotowym, o czym świadczy związanie go z określonymi źródłami, a więc z przychodem ze środków pomocowych płynących z międzynarodowych instytucji

finansowych albo rządów obcych państw. Zdaniem Sądu, sposób sformułowania omawianego przepisu nie pozwala na rozszerzenie kręgu podmiotów zwolnionych na te osoby, które otrzymują środki za pośrednictwem już objętych zwolnieniem podatników. Za prawidłowością takiego stanowiska przemawiało w ocenie Sądu przede wszystkim wykładnia językowa oraz zakaz rozszerzającego interpretowania odstępstw od zasady powszechności opodatkowania.

Zwolnienia, jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, muszą być interpretowane zarówno bez dokonywania wykładni rozszerzającej, jak i zawężającej danego przepisu prawa podatkowego. Oznacza to, że omawianym zwolnieniem objęte są przychody podmiotu będącego beneficjentem środków pomocowych oraz bezpośrednim wykonawcą celów, dla których środki te zostały udzielone czy przyznane.

Nie do przyjęcia była wykładnia omawianego przepisu zaprezentowana przez skarżącą, a sprowadzająca się do tezy, że do zakresu podmiotów objętych zwolnieniem podatkowym - o którym mowa w sprawie - zaliczają się również osoby będące pracownikami bezpośredniego wykonawcy zadań, dla realizacji których objęte zwolnieniem środki zostały przyznane, o ile zatrudnione są przy wykonywaniu prac związanych z realizacją tych zadań i zostały wymienione z imienia oraz nazwiska w dokumentacji projektu jako osoby odpowiedzialne za realizację powierzonych im zadań przez pracodawcę - w tym przypadku - uczelnia. Takiemu stanowisku przeczy bowiem wykładnia językowa omawianego przepisu. Z brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 46 lit b) u.p.d.o.f. wynika w sposób jednoznaczny, że jednym z warunków, aby uzyskać przedmiotowe zwolnienie jest posiadanie przez podatnika przymiotu bezpośrednio realizującego cel programu pomocowego.

Jak już wcześniej podniesiono dokonując wykładni art. 21 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. nie można pomijać, że omawiany przepis przewiduje zwolnienie określonych dochodów z opodatkowania, reguluje odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 84 Konstytucji RP. W orzecznictwie oraz w doktrynie prawa podatkowego powszechnie przyjmuje się, że przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych należy interpretować przy pomocy przede wszystkim reguł wykładni językowej. Ten rodzaj wykładni pozwala bowiem na odkodowanie interpretowanej normy w taki sposób, aby ustalona w niej ulga podatkowa miała zastosowanie wyłącznie w sytuacjach w niej przewidzianych (zob. wyrok NSA z dnia 15 maja 2007r. sygn. akt II FSK 656/06). Nie sposób uznać, że przyjęta przez organy podatkowe wykładnia omawianego przepisu ogranicza możliwości zastosowania wymienionego przepisu i podważa sens jego istnienia.

W konsekwencji rację miał organ odwoławczy, że nie została spełniona druga z przesłanek warunkujących przyznanie zwolnienia podatkowego. Dla zastosowania tego zwolnienia, oprócz pochodzenia dochodów od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, konieczne jest, aby „podatnik bezpośrednio realizował cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy”. O tym, kto bezpośrednio realizuje cel programu decydowała będzie nie tylko sama okoliczność wykonywania przez określony podmiot zadań przewidzianych w programie, ale również to, że możliwość wykonywania tych zadań, właśnie przez taki podmiot, została w tym programie przewidziana, a ponadto, że podmiot, który wykonuje przewidziane programem zadania, czyni to jakoby pierwotnie, ponieważ podstawa do jego umocowania i wypłacania mu środków finansowych wynika bezpośrednio z treści programu, a nie jedynie z woli stron umowy w oderwaniu od jego treści. Odmienna wykładnia prowadzi do wniosku, że z omawianego zwolnienia od podatku może korzystać w zasadzie każdy, kto wykonuje czynności związane z realizacją celu programu finansowego, co pozostaje w sprzeczności z zawartym w art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. b) zdanie drugie zapisem (por. wyrok NSA z dnia 30 października 2008r., II FSK 1071/07).

Zdaniem Sądu wbrew twierdzeniom skarżącej, nie realizowała ona bezpośrednio celu programu. Cel ten realizowała uczelnia, który otrzymał środki unijne na realizację Programu. Strona wykonywała jedynie określone czynności powierzone jej na podstawie umowy o pracę przez tego beneficjenta. Przywołane natomiast zwolnienie dotyczy jedynie tych osób, które są bezpośrednimi beneficjentami pomocy bezzwrotnej, nie dotyczy natomiast pracowników zatrudnionych przez bezpośrednich beneficjentów (por. wyrok WSA z dnia 11 stycznia 2008r., III SA/Wa 1429/07). Beneficjentem środków pomocowych nie była skarżąca, lecz uczelnia. W przepisie wyraźnie zaznaczono, że wyłączenie zwolnienia odnosi się do wszystkich osób, bez względu na rodzaj umowy, na mocy której podatnik bezpośrednio realizujący cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy, zlecił wykonanie określonych czynności w ramach tego programu, a zatem również osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę. Za taką interpretacją przemawia też potoczne znaczenie słowa „zlecić”. Według słownika języka polskiego „zlecić” to „nakładać na kogoś obowiązek zrobienia czegoś, polecać, powierzać komuś wykonanie jakiejś pracy” (*Słownik języka polskiego*, pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, s.1025).

Należało zauważyć, że pogląd skarżącej prowadziłby do sytuacji, w której pracownicy zatrudnieni w tej samej instytucji różnie byłiby traktowani w zależności od tego, czy

i z jakich środków byłyby refundowane wypłacane wynagrodzenia, co w konsekwencji naruszałoby konstytucyjną zasadę, że wszyscy wobec prawa są równi. Wręcz wyrazem dyskryminacji wobec większości pracowników zatrudnionych w Polsce byłoby stosowanie przywileju podatkowego w stosunku do tej tylko grupy pracowników zatrudnionych przez beneficjenta, a który korzysta ze środków pomocowych również w zakresie refundacji ich wynagrodzeń. W stosunku natomiast do pozostałych pracowników tego samego beneficjenta otrzymywane wynagrodzenia byłyby opodatkowane. W konsekwencji część pracowników zatrudnionych przez uczelnię korzystałaby ze zwolnienia, natomiast pozostali pracownicy zatrudnieni także na umowę o pracę i w tym samym wymiarze czasu pracy przez tego pracodawcę, z tego przywileju podatkowego nie mogliby skorzystać.

Odnosnie argumentacji podatnika, że zapisy art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych miały na celu zapewnienie, że cała kwota pomocy przekazywanej ze środków Unii Europejskiej nie będzie stanowiła narzędzia mającego na celu wtórne finansowanie budżetu państwa poprzez fiskalizację dochodów osób fizycznych zatrudnionych przy realizacji projektów, należy stwierdzić, iż jest ona zasadna w zakresie, w jakim odnosi się do opodatkowania środków beneficjenta jako podatnika. Nie jest natomiast trafna w zakresie, w jakim rozszerza zwolnienie na dochody dalszych podmiotów będących odrębnymi podatnikami mającymi zawarte umowy (umowy o pracę, czy umowy cywilnoprawne) z tym beneficjentem. Zauważyć należy, że pracownikowi przysługuje prawo do wynagrodzenia bez względu na otrzymanie bądź nie otrzymanie refundacji przez beneficjenta, jak również na ewentualny obowiązek zwrotu przez beneficjenta otrzymanych środków pomocowych, której to okoliczności nie można wykluczyć.

Sąd pokreślił, że beneficjentem pomocy jest uczelnia i to ona bezpośrednio realizuje cel programu. Zatem dochody osób fizycznych, tj. pracowników, czy też innych podmiotów wykonujących określone czynności dla beneficjenta środków unijnych (choćby nawet byli wymienieni w projekcie z imienia i nazwiska, jako osoby odpowiedzialne za realizację powierzonych prac) w związku z programem realizowanym przez uczelnię, nie podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego, o którym mowa w przedmiotowym przepisie (por. wyrok NSA z dnia 24 lutego 2006r., sygn. akt II FSK 397/05; wyrok NSA z dnia 16 września 2008r. sygn. akt II FSK 874/07). Sąd zauważył, że w uzasadnieniu tego ostatniego wyroku (sygn. akt II FSK 874/07) NSA wyraził następujący pogląd: „Stan faktyczny przedstawiony przez płatnika pozwala stwierdzić, iż to skarżąca Fundacja

jest beneficjentem pomocy i to ona bezpośrednio realizuje cel programu. Zatem dochody osób fizycznych, czy to pracowników, czy zleceniobiorców fizycznie wykonujących określone czynności w związku z programem realizowanym przez Fundację nie powinny podlegać zwolnieniu od podatku dochodowego, o którym mowa w przedmiotowym przepisie (por. NSA w wyroku z dnia 24 lutego 2006 roku, sygn. akt II FSK 397/05).”

Podsumowując, należało stwierdzić, iż **podatnikiem realizującym bezpośrednio cel programu może być jedynie podmiot, któremu powierzono w sensie ekonomicznym i technicznym realizację konkretnego projektu i który ponosi pełną odpowiedzialność za prawidłowe jego wykonanie. W konsekwencji uzyskany przez niego dochód z tego tytułu korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.**

Orzeczenie jest prawomocne.

- Rozpoznając skargę w sprawie I SA/Bd 401/10 Sąd stwierdził, iż **ze zwolnienia podatkowego korzystają żołnierze jednostek wojskowych użytych poza granicami państwa do celów wymienionych w tym przepisie (art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Przy czym z ww. przepisów pragmatyki wojskowej wynika dodatkowo, iż dotyczy to w istocie żołnierzy „skierowanych” do takiej służby przez właściwy organ wojskowy i to tylko w warunkach określonych w § 2 pkt 1 ww. rozporządzenia Rady Ministrów. Z uprawnienia tego nie korzystają zatem żołnierze niewchodzący w skład jednostek wojskowych użytych poza granicami państwa, „wyznaczeni” przez taki organ do pełnienia służby na stanowisku służbowym za granicą.**

W niniejszej sprawie, że kwestię sporną, której rozstrzygnięcie ma istotny wpływ na wynik sprawy, stanowiła interpretacja przepisu art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku dochodowego są: należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej, pracownikom jednostek wojskowych, jednostek policyjnych i jednostek organizacyjnych Straży Granicznej użytych poza granicami państwa w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicznych, misji pokojowej, akcji zapobiegania aktom terroryzmu lub ich skutkom, organizowania i kontroli ruchu granicznego, organizowania ochrony granicy państwowej lub zapewnienia bezpieczeństwa w komunikacji międzynarodowej, a także należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej i pracownikom, pełniącym funkcje obserwatorów w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił

wielonarodowych; zwolnienie nie ma zastosowania do wynagrodzeń za pracę oraz uposażeń i innych należności pieniężnych przysługujących z tytułu pełnienia służby na ostatnio zajmowanym w kraju stanowisku służbowym,

Na tle wskazanego przepisu zapadało już szereg wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych, w których konsekwentnie podkreślano, że sposób redakcji tego przepisu nie jest doskonały. To zapewne jest też jednym z powodów rozbieżności orzecznictwa. Sąd w niniejszej sprawie w pełni zaakceptował poglądy zawarte w rozstrzygnięciach zapadłych w sprawach: I SA/Łd 1370/08 wyrok z dnia 3 marca 2009r., I SA/Sz 31/10 wyrok z dnia 25 lutego 2010r., III SA/Wa 661/08 wyrok z dnia 10 października 2008r., I SA/Bd 570/08 wyrok z dnia 4 listopada 2008r., II FSK 185/09 wyrok z dnia 16 września 2009r., II FSK 1943/08 wyrok z dnia 1 kwietnia 2010.

Dokonując wykładni językowej wskazanego przepisu ustawy o podatku dochodowym, Sąd uznał, że wolne od podatku są należności pieniężne wypłacane policjantom, żołnierzom, celnikom i pracownikom jednostek wojskowych i jednostek policyjnych, przy czym aby skorzystać z tego zwolnienia podatkowego, wymienione w przepisie osoby (omawiana ustawa podatkowa dotyczy bowiem osób fizycznych) powinny realizować cele wskazane w tym przepisie (w jego pierwszej części) w ramach wymienionych jednostek (wojskowych lub policyjnych). Stwierdzić bowiem należało, że chociaż w pierwszej części omawianego przepisu wymienione są poszczególne grupy podatników, a grupy te oddzielone są przecinkiem - co mogłoby wskazywać na brak jakiegokolwiek łącznika pomiędzy np. żołnierzami, a pracownikami jednostek wojskowych - to jednak taki łącznik istnieje. Łącznikiem tym jest imiesłów „użytych”, sformułowany w tym właśnie przypadku, tj. w dopełniaczu. Jedyna poprawnie językowa interpretacja tego przepisu prowadzi więc do wniosku, że dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego żołnierz musi pełnić określone cele poza granicami państwa w ramach jednostek wojskowych użytych w tych celach. W przeciwnym bowiem razie, gdyby przepis miał dotyczyć również żołnierzy pełniących służbę za granicą „indywidualnie”, tj. nie w ramach jednostki wojskowej, wymieniony imiesłów sformułowany byłby w celowniku i miałby formę „użyтым” (w takiej właśnie formie występuje imiesłów „pełniącym” w dalszej części omawianego art. 21 ust. 1 pkt 83). W tej sytuacji należałoby ten przepis sformułować w ten sposób, że wolne od podatku są należności wypłacane żołnierzom „użyтым”... itd., tymczasem w przepisie nie występuje ten imiesłów w takim przypadku i dlatego dla uznania, że z punktu widzenia gramatycznego i logicznego omawiany przepis jest kompletny, imiesłów „użytych” należy

odnieć nie do żołnierzy, lecz do jednostek wojskowych, a w konsekwencji, że żołnierz korzysta ze zwolnienia w razie pełnienia służby w ramach jednostki wojskowej. Co więcej - z punktu widzenia zasad języka polskiego, czasownik „używać” nie powinien być odnoszony do ludzi, bowiem ludzi się nie „używa”. Używać można narzędzi, języka, sprzętu, itp. Używać można też np. Sił Zbrojnych RP (vide: tytuł ustawy z 17 grudnia 1998r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1117)) oraz jednostek wojskowych i innych. Także więc z tego powodu właściwsze jest odniesienie imiesłowa „użytych” do jednostek wojskowych, a w konsekwencji uznanie, że dla kompletności zdania tworzącego art. 21 ust. 1 pkt 83 u.p.d.o.f. niezbędne jest przyjęcie, iż wolne od podatku są należności żołnierzy jednostek wojskowych użytych poza granicami państwa w wymienionym w tym przepisie celu. Ponadto, gdyby zaakceptować pogląd, że z omawianego zwolnienia podatkowego korzysta także żołnierz pełniący służbę za granicą niewchodzący w skład jednostki wojskowej, należałoby przyjąć, iż pierwsza część tego przepisu jest ewidentnie wadliwa z punktu widzenia językowego, tzn. jest niedokończona, gdyż po wymienieniu określonych podatników (np. policjantów i żołnierzy) nie określa dalszych przesłanek zwolnienia – bowiem imiesłów „użytych” odnosiłby się, w myśl takiego stanowiska, wyłącznie do pracowników jednostek (wojskowych lub policyjnych). Nie sposób też podzielić poglądu, że racjonalny ustawodawca popełnił aż tak rażący błąd semantyczny, aby wobec policjantów czy żołnierzy, o których mowa w pierwszej części przepisu, użył nieprawidłowego imiesłowa („użytych”), i to w niewłaściwym przypadku - w jego postaci biernej, a nie czynnej, zamiast np. pełniącym służbę, wykonującym zadania – tym bardziej, iż w drugiej części przepisu ustawodawca użył właściwego imiesłowa, we właściwym przypadku i właściwej postaci (czynnej), tj. „pełniącym funkcje”.

Nie aprobując więc tej wykładni omawianego przepisu, wymagającej przyjęcia, że ustawodawca popełnił takie rażące błędy językowe, Sąd uznał, że z omawianego zwolnienia korzysta żołnierz wchodzący w skład jednostki wojskowej użytej poza granicami państwa dla realizacji celów określonych w tym przepisie. W ocenie Sądu, taka wykładnia nie jest sprzeczna z zasadą racjonalnego ustawodawcy. Z takiej wykładni wynika też, że zarówno żołnierze, policjanci, celnicy, jak też pracownicy, dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego, powinni pełnić służbę lub świadczyć pracę w ramach jednostek (policyjnych, wojskowych) użytych w określonym celu. Uznać więc należy, że wolne od podatku są, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu, należności wypłacone żołnierzom

i pracownikom jednostek wojskowych „użytych...” itd. Tę samą konstrukcję ustawodawca zastosował w drugiej części przepisu (po wyrazach „a także...”), tzn. zwolnił z podatku należności wypłacane żołnierzom i pracownikom „pełniącym” określone funkcje.

Przy wykładni omawianego przepisu istotne znaczenie miał również wskazany w nim cel użycia jednostek wojskowych i jednostek policyjnych (zdaniem skarżącego - także działających indywidualnie żołnierzy, policjantów i celników) poza granicami państwa, tj. dla udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznich, misji pokojowej, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom. Z wielu praktycznych powodów, nie wydaje się logicznym, aby państwo wysyłało za granicę pojedynczych żołnierzy dla realizacji tak poważnych i niosących różne zagrożenia celów, jednak dla wyjaśnienia tych kwestii nie można poprzestać na takiej konstatacji. Nie byłoby też prawidłowe, aby organy podatkowe (a następnie sądy, kontrolujące wydane decyzje) dokonywały oceny użycia wymienionych w przepisie podmiotów do wskazanych celów według własnego uznania, posługując się jedynie zapisami zawartymi w tym przepisie, bowiem cel „wysłania” tych podmiotów za granicę musi wynikać ze zgromadzonych w sprawie dowodów. Niewątpliwie zasadnicze znaczenie dla ustalenia tego celu muszą mieć dokumenty wystawione przez odpowiedni (w tym wypadku wojskowy) organ, które powinny ten cel określać. Z tego właśnie powodu, dla ustalenia prawidłowej treści takich dokumentów - mając przy tym również na względzie zasadę autonomii prawa podatkowego - niezbędnym może się okazać sięganie także do przepisów regulujących zasady użycia jednostek wojskowych za granicą lub kierowania indywidualnych żołnierzy za granicę. Można przy tym zakładać, że racjonalny ustawodawca konstruując omawiany przepis podatkowy odnoszący się do takiej problematyki korzystał (użył) z określeń regulujących takie kwestie w przepisach pragmatyki wojskowej.

Dokonując bowiem oceny przedkładanych przez żołnierza dokumentów organ podatkowy musi rozstrzygać, czy użyte np. w rozkazie lub decyzji organu wojskowego określenia „wyznaczenie” lub „skierowanie” do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa są określeniami tożsamymi, czy też są ściśle związane z różnymi celami pełnienia takiej służby i czy cele te odpowiadają celom określonym w zwolnieniu podatkowym. Potrzeba takiego rozstrzygnięcia w postępowaniu podatkowym wynika właśnie z brzmienia omawianego przepisu podatkowego, bowiem w rozkazie personalnym nie muszą znaleźć się określenia wskazujące bezpośrednio cele wymienione w tym przepisie – tak właśnie było w przedmiotowej sprawie, bowiem podatnik jako żołnierz zawodowy na mocy rozkazu Szefa

Sztabu Generalnego Wojska Polskiego, został na okres kadencji „wyznaczony na stanowisko służbowe” podoficera specjalisty w Sojuszniczym Dowództwie Operacyjnym (ACO). Odpowiedzi na pytanie, co oznaczają takie sformułowania, a przede wszystkim, czy pełnienie służby na takim stanowisku wyczerpuje przesłanki określone w przepisie podatkowym, organ podatkowy obowiązany był poszukiwać w innych dokumentach (zaświadczeniach) wystawionych przez organ wojskowy i/lub w przepisach dotyczących służby wojskowej, a więc poza przepisami podatkowymi.

Wyjaśniając zatem znaczenie użytych w przepisie podatkowym i w rozkazie personalnym określeń, zasadnie organy podatkowe w przedmiotowej sprawie odwołały się do wykładni systemowej zewnętrznej, sięgając do przepisów regulujących służbę wojskową żołnierzy zawodowych. Przytaczając przepis art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1117), zgodnie z którym:

"W rozumieniu ustawy użycie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa oznacza obecność jednostek wojskowych poza granicami państwa w celu udziału w:

- a) konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojuszniczych,
- b) misji pokojowej,
- c) akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom" –

organ odwoławczy zasadnie zauważył, że omawiany przepis podatkowy (późniejszy od ww. ustawy) w sposób dosłowny powtarza cele wymienione w cytowanym przepisie. Nie można racjonalnie uznać, że ta zbieżność nie była zamierzona przez ustawodawcę „podatkowego”. W przepisie tym w sposób jednoznaczny wskazano, że siły zbrojne państwa mogą być użyte poza granicami państwa (do wskazanych celów) jedynie w formie zorganizowanych „jednostek wojskowych”, a nie poprzez pojedynczych żołnierzy - co dodatkowo wspiera argumentację, iż przepis podatkowy (w omawianej, pierwszej części) dotyczy wymienionych w nim osób, jednak działających w ramach takich jednostek.

Wyjaśniając użyte w ww. rozkazie personalnym określenie „wyznaczam na stanowisko służbowe”, organy podatkowe zasadnie także sięgały do przepisów ustawy z dnia 11 września 2003r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz.U. Nr 179, poz. 1750). Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej ustawy: „Żołnierz zawodowy może być wyznaczony lub skierowany do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa” – niewątpliwie więc w przepisach tej ustawy należy poszukiwać wskazówek co do zasad (form) i celów „wysyłania” żołnierzy do służby za granicą, pomocnych dla ustalenia znaczenia (treści) przepisu podatkowego,

w którym zawarto określenia „wojskowe” (żołnierz, jednostka wojskowa, „użycie” takich podmiotów poza granicami państwa w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznich, itp.). Ustępy 2-7 tego artykułu precyzują sposób wyznaczania i kierowania żołnierzy do służby za granicę oraz przysługujące im uprawnienia, w zależności od wymienionych form „wysłania” ich do takiej służby, natomiast w ust. 8 upoważniono Radę Ministrów do określenia przypadków, „w których następuje wyznaczenie, a w których skierowanie do pełnienia zawodowej służby poza granicami państwa”, a także innych kwestii z tym związanych. Z przepisów ustawy, jak również z przepisów wykonawczych, wynika wyraźne rozróżnienie zarówno celów wyznaczania albo kierowania żołnierza za granicę oraz uprawnień przysługujących takim żołnierzom.

W wydanym na podstawie ww. przepisu ustawy (art. 24 ust. 8) rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 25 maja 2004r. w sprawie pełnienia służby wojskowej poza granicami państwa (Dz.U. Nr 140, poz. 1479, ze zm.) określono przypadki, w których następuje wyznaczenie (§ 3) lub skierowanie (§ 4) do pełnienia zawodowej służby poza granicami państwa, a także szczegółowo określono ich uprawnienia. Zauważyć należy, że wyznacza się żołnierza do pełnienia służby na stanowiskach służbowych m.in. „bezpośrednio w strukturach organizacji międzynarodowych i międzynarodowych strukturach wojskowych” (§ 3 pkt 2), natomiast kieruje się żołnierza do pełnienia służby poza granicami państwa (§ 4):

1) w składzie jednostki wojskowej użytej zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 grudnia 1998r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1117) albo

2) w kwaterach głównych, dowództwach i sztabach misji organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych, albo

3) jako obserwatora wojskowego lub osobę posiadającą status obserwatora wojskowego w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych.

Podkreślić należało, że przypadki skierowania żołnierza (właśnie „w składzie jednostki wojskowej”) określone w pkt 1 – odsyłające do przepisów ustawy – pokrywają się z celami wymienionymi w pierwszej części analizowanego przepisu podatkowego (w tym „wzmocnieniem sił państwa albo państw sojusznich”), natomiast przypadki określone w pkt 3 – z celami określonymi w drugiej części tego przepisu. Punkt 2 rozporządzenia przewiduje wprawdzie możliwość skierowania żołnierza do służby „w kwaterach głównych, dowództwach i sztabach misji organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych”, który

to cel nie jest jednak wymieniony w przepisie podatkowym, a ponadto – co należy w tym miejscu podkreślić – prawodawca nie zalicza tej formy pełnienia służby za granicą jako „wzmocnienia państw sojusznich”, bo taki cel został objęty treścią przepisu pkt 1.

Wobec powyższego – zdaniem Sądu - decydujące znaczenie dla organów podatkowych miało określenie przez organ wojskowy trybu „wysyłania” żołnierza za granicę: wyznaczenia (np. w przypadku wskazanym w § 3 pkt 2) albo skierowania, bowiem ta forma decyduje zarazem o celu takiego „wysyłania”. Zagadnienie to nie sprowadza się więc tylko do kwestii nazewnictwa (użytego w rozkazie wyrażenia) - wybór przez organ wojskowy jednej z tych form oznacza bowiem także zasadniczo odmienne uprawnienia żołnierza, a w przypadkach określonych w § 4 pkt 1 i w pkt 3, także zasadniczo odmienne warunki pełnienia takiej służby, co – w ocenie Sądu - nie może pozostawać bez znaczenia przy wykładni przepisu ustanawiającego zwolnienie podatkowe, tj. przy ustalaniu powodów i celów (ratio legis) tego zwolnienia. Przykładowo wskazać należy na przewidziane w art. 24 ust. 5 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych uprawnienia i świadczenia przysługujące żołnierzom zawodowym „wyznaczonym” do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa, tj.:

- 1) prawo przebywania w miejscu pełnienia służby wraz z małżonkiem i dziećmi;
- 2) prawo do nieodpłatnego zakwaterowania w lokalu mieszkalnym, wraz z niezbędnym umeblowaniem i wyposażeniem, zgodnie z warunkami miejscowymi, odpowiednio do zajmowanego stanowiska służbowego i liczby przebywających z nim członków rodziny; w przypadku braku możliwości zapewnienia lokalu mieszkalnego żołnierzowi przysługuje równoważnik pieniężny;
- 3) zwrot opłat związanych z nauką dzieci w szkole podstawowej, gimnazjum i szkole średniej;
- 4) zwrot niezbędnych, udokumentowanych kosztów leczenia w państwie, w którym pełni służbę, oraz kosztów leczenia przebywających z nim członków rodziny.

Upewnienia i świadczenia dla żołnierzy „wyznaczonych” zostały rozwinięte w przepisach § 12 - § 23 ww. rozporządzenia Rady Ministrów. Nie sposób natomiast przyjąć, aby podobne uprawnienia przysługiwały żołnierzom „skierowanym” za granicę, np. do udziału w konflikcie zbrojnym, bowiem możliwość przebywania tam żołnierza razem z małżonkiem i dziećmi oraz zapewnienie odpowiedniego dla całej rodziny nieodpłatnego lokalu mieszkalnego byłoby wręcz absurdalne. W tym zakresie, takim żołnierzom „skierowanym” przysługuje jedynie „bezpłatne zakwaterowanie i wyżywienie”. Inaczej

również uregulowane są kwestie należności pieniężnych żołnierzy wyznaczonych i skierowanych do pełnienia służby za granicą, określone w przepisach rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 16 czerwca 2004r. w sprawie należności pieniężnych żołnierzy zawodowych pełniących służbę poza granicami państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1698). Wskazać przy tym należy, że zawarte w tym rozporządzeniu definicje żołnierzy „wyznaczonych” i „skierowanych” powtarzają sytuacje określone w wydanym, na podstawie upoważnienia ustawowego, rozporządzeniu Rady Ministrów (dodając jedynie do kategorii żołnierzy skierowanych - żołnierzy jednostek, których pobyt za granicą ma na celu udział w szkoleniach i ćwiczeniach wojskowych, akcjach ratowniczych, poszukiwawczych lub humanitarnych oraz przedsięwzięciach reprezentacyjnych – przy czym ich uprawnienia finansowe określono inaczej, niż w przypadku pozostałych żołnierzy „skierowanych”).

Uwzględnianie powyższych przepisów dotyczących pełnienia przez żołnierzy służby za granicą, a więc odwoływanie się do wykładni systemowej zewnętrznej, ma na celu prawidłowe ustalenie charakteru „użycia” przez państwo żołnierzy do pełnienia służby za granicą, a w konsekwencji do ustalenia, czy podatnik pełniący służbę za granicą spełnił warunki do skorzystania z przedmiotowej ulgi podatkowej. Te właśnie przepisy pozwalają bowiem organom podatkowym na prawidłowe odczytanie dokumentacji wojskowej związanej z taką służbą podatnika i ustalenie, czy na ich podstawie podatnik realizował cele, o których mowa w przepisie podatkowym. W ocenie Sądu, wyniki przytoczonej wykładni systemowej zewnętrznej potwierdzały wnioski wynikające z wykładni językowej omawianego przepisu podatkowego – w jego części pierwszej, będącej przedmiotem wykładni dokonanej przez organy podatkowe - prowadzące do stwierdzenia, że **ze zwolnienia podatkowego korzystają żołnierze jednostek wojskowych użytych poza granicami państwa do celów wymienionych w tym przepisie. Przy czym z ww. przepisów pragmatyki wojskowej wynika dodatkowo, iż dotyczy to w istocie żołnierzy „skierowanych” do takiej służby przez właściwy organ wojskowy i to tylko w warunkach określonych w § 2 pkt 1 ww. rozporządzenia Rady Ministrów. Z uprawnienia tego nie korzystają zatem żołnierze niewchodzący w skład jednostek wojskowych użytych poza granicami państwa, „wyznaczeni” przez taki organ do pełnienia służby na stanowisku służbowym za granicą.** Powyższe stwierdzenia nie oznaczają zarazem, że w drodze wykładni omawianego przepisu podatkowego organy podatkowe lub Sąd wprowadzają do przepisu dodatkową przesłankę zwolnienia, tj. „skierowanie” żołnierza do służby za granicą – nie wymienioną w przepisie. Stwierdzenia te wynikają jedynie z ustalenia, że żołnierz może

pełnić służbę za granicą jedynie na podstawie skierowania lub wyznaczenia do takiej służby, są to więc warunki sine qua non pełnienia takiej służby. Zatem to ustawodawca przesądził, w jaki sposób i do jakich celów „używani” są żołnierze do służby za granicą, a organ wojskowy decydujący o „wysłaniu” żołnierza do takiej służby, a więc decydujący zarazem o celu tego wysłania, używa formy (skierowanie lub wyznaczenie) odpowiadającej (zgodnie z ww. przepisami) takiemu celowi, co – zdaniem Sądu - w istocie nie pozwalało organom podatkowym na dokonywanie odmiennych ustaleń w tym zakresie.

Jeżeli więc z rozkazu personalnego odnoszącego się do skarżącego podatnika wynika, że został on wyznaczony na stanowisko służbowe poza granicami państwa (i to nie w składzie jednostki wojskowej), to nie korzysta on z przedmiotowego zwolnienia podatkowego, bowiem pełnienie tej służby nie oznaczało – w myśl ww. przepisów, w szczególności art. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o zasadach użycia Sił Zbrojnych RP poza granicami państwa i art. 24 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych w zw. z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów – „wzmocnienia sił państw sojuszniczych”, o którym mowa w zwolnieniu podatkowym. Wymienione przepisy krajowe przesłankę „wzmocnienia sił państwa albo państw sojuszniczych” odnoszą jedynie do użytych w takim celu jednostek wojskowych, a nie do wyznaczanych indywidualnie żołnierzy (niezależnie od pełnionego stanowiska). W tym zakresie organy podatkowe, uprawnione do wykładni omawianego przepisu podatkowego, nie mogą jednak dokonywać tej wykładni w sposób sprzeczny z wymienionymi przepisami „wojskowymi” i wbrew tym przepisom, oraz na podstawie własnego przekonania uznać, że skarżący jednak „wzmacniał” siły państw sojuszniczych pełniąc służbę we wskazanej jednostce.

Ustawodawca krajowy, suwerennie określający warunki przedmiotowego zwolnienia podatkowego, w sposób niewątpliwy – jak to wykazano powyżej – odnoszący te warunki do określonych w przepisach pragmatyki wojskowej warunków pełnienia służby przez żołnierzy polskich za granicą, władny był określić w sposób kompletny i wiążący organy państwa, warunki tego zwolnienia. Wskazywane przez skarżącego dokumenty NATO takie jak: doktryna AJP-01B, doktryna AJP-3 Operations, AJP-3.3 Joint Air & Space Operation Doctrine, AJP-3.4 NATO Military Operations – Article 5 Collective defence Operations i AJP 3.4.1 Non-Article 5 Crisis response Operations (CRO) nie narzucają państwom członkowskim sposobu regulowania podatku dochodowego, a w szczególności zwolnień w tym podatku. Zadania sojusznicze, o których mowa w tych przepisach adresowane są do państw członkowskich i realizowane są przez te państwa w sposób przez nie określony

(w uzgodnieniu z innymi państwami i organami NATO), jednak to Polska (państwo członkowskie) dla celów podatkowych samodzielnie ustala warunki zwolnień podatkowych dla żołnierzy jednostek „użytych” przez państwo do służby za granicą, a więc np. w strukturach wojskowych NATO.

W ocenie Sądu, brak podstaw do uznania, że przyjęte w przepisach dotyczących sił zbrojnych unormowanie, iż państwo wzmacnia siły państw sojusznicznych jedynie poprzez użycie do tych celów jednostek wojskowych, a nie „wyznaczonych” indywidualnie do takiej służby żołnierzy, miałoby być inaczej rozumiane w ww. przepisie podatkowym (zwłaszcza przy uwzględnieniu dosłownej zbieżności brzmienia tego przepisu z wymienionymi przepisami pragmatyki wojskowej) oraz, że to organ podatkowy samodzielnie miałby ustalać, czy wyznaczony przez organ wojskowy żołnierz indywidualnie „wzmacniał” siły państw sojusznicznych – wbrew ww. przepisom, dokumentom i zaświadczeniom wydanym przez uprawniony organ wojskowy, wyznaczający żołnierza do służby za granicą.

Kończąc rozważania dotyczące wykładni przepisu art. 21 ust. 1 pkt 83 u.p.d.o.f. należy też wskazać, że przepis ten, jako wprowadzający wyjątek od wynikających z art. 84 Konstytucji RP zasad powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej, musi być interpretowany ściśle. Wymienione zasady konstytucyjne należy mieć również na względzie przy interpretacji tego przepisu podatkowego. W ocenie Sądu, przedstawiona powyżej wykładnia omawianego przepisu nie narusza tych zasad konstytucyjnych, a w szczególności zasady równości. Niewątpliwie odmienne zasady wykonywania służby za granicą przez żołnierza jednostki wojskowej użytej do celów wymienionych w przepisie podatkowym, w tym np. do udziału w konflikcie zbrojnym, od żołnierza wyznaczonego do służby za granicą (przeniesionego) na określonym stanowisku nie związanym bezpośrednio z realizacją takich celów nie uzasadnia równego ich traktowania w kwestiach ulg podatkowych, wręcz przeciwnie, takie ich traktowanie naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej. Te różne zasady wykonywania służby wynikają zarówno z odmiennego, znacznie korzystniejszego, traktowania żołnierzy wyznaczonych na stanowisko służbowe w zakresie świadczeń finansowych, mieszkaniowych i innych (w tym możliwość zamieszkiwania wraz z rodziną), jak i odmiennych warunków pełnienia służby, określonych okolicznościami (miejscem i jej rodzajem), np. udział w konflikcie zbrojnym, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu itp. - a więc także z narażeniem życia lub zdrowia – a zatem zdecydowanie w innych warunkach niż np. wykonywanie służby na stanowisku sztabowym. Ratio legis art. 21 ust. 1 pkt 83 u.p.d.o.f, jakim jest - według Sądu

- preferencyjne potraktowanie tylko tych podatników, którzy pełnią służbę lub pracują w warunkach absolutnie wyjątkowej trudności i niebezpieczeństwa dla życia i zdrowia, zostaje zachowane tylko przy interpretacji zaprezentowanej przez organ w zaskarżonej decyzji. W ocenie Sądu, przy uwzględnieniu stanowiska skarżącego, brak byłoby też przekonującego (uwzględniającego zasady równości i sprawiedliwości) uzasadnienia do tak zasadniczo różnego traktowania pod względem podatkowym wynagrodzenia żołnierza sztabowego przeniesionego do służby za granicę od wynagrodzenia żołnierza wykonującego podobne zadania w kraju.

Nie zasługiwał na uznanie argument, że interpretacja dokonana przez organ wyklucza z zakresu podmiotowego tego przepisu celników, gdyż nie istnieją przepisy odrębnie regulujące ich wyjazdy za granicę w określonych celach służbowych. Zapewne - konieczne jest dokonywanie takiej interpretacji prawa podatkowego, która zachowa założenie racjonalności Ustawodawcy. Założenie to natomiast istotnie należałoby zakwestionować w razie przyjęcia, iż Ustawodawca co prawda wskazał na celników jako podmiotowo uprawnionych do zwolnienia od podatku, ale z uwagi na fakt, że nigdy nie wyjeżdżają oni w ramach jednostki celnej do służby w określonych celach, z takiego zwolnienia faktycznie nigdy nie skorzystają. W ocenie tut. Sądu z art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy nie wynika, że w składzie jednostki, np. wojskowej, nie może pełnić służby celnik. Przez fakt służby w takiej jednostce, zorganizowanej wyłącznie na potrzeby wykonywania określonych obowiązków poza granicami kraju i na specjalnej podstawie prawnej, jego status służbowy się nie zmienia - nadal jest on celnikiem. Analogicznie Ustawodawca przewidział taką możliwość w odniesieniu do pracownika - pracownik świadczący pracę w ramach jednostki wojskowej lub policyjnej nie traci statusu pracownika, a jego relacje z pracodawcą nie są uregulowane przez przepisy pragmatyczne dotyczące żołnierzy bądź policjantów, lecz przez Kodeks pracy. Nie można było w ocenie Sądu przyjąć, że poprzez służbę celnika w ramach jednostki wojskowej jednostka ta utraci swój wojskowy charakter. Definicja takiej jednostki, zawarta w art. 6 ust. 2 punkt 1 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych wskazuje, że jest nią nawet przedsiębiorstwo państwowe, dla którego Minister Obrony Narodowej jest organem założycielskim, albo komórka organizacyjna (departament) Ministerstwa Obrony Narodowej. Jest to więc definicja na tyle pojemna, że bezpodstawne byłoby wykluczenie służby celnika w ramach jednostki wojskowej.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

- Rozpoznając skargę w sprawie I SA/Bd 467/10 Sąd przesądził, iż **sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej jest kwestią techniczną, która nie ma znaczenia w przypadku instytucji zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy pdof.**

W niniejszej sprawie u podstaw sporu legła dokonana przez Ministra Finansów interpretacja art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14, poz. 176 ze zm. dalej ustawa pdof), który stanowi, że wolne od podatku dochodowego są dochody otrzymane przez podatnika, jeżeli:

- a) pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów, właściwego ministra lub agencje rządowe, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy oraz
- b) podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy; zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca - bez względu na rodzaj umowy - wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem.

W sprawie sporna pozostawała wykładnia tego przepisu w zakresie pierwszej z wymienionych przesłanek, a w szczególności ustanowionego w nim warunku „pochodzenia” środków bezzwrotnej pomocy programów ramowych badań Unii Europejskiej. Wątpliwości powstały przede wszystkim ze względu na przyjęty sposób przekazania środków na realizację programu i finansowania ponoszonych w jego ramach wydatków.

W tej części należało ograniczyć się do wykładni użytego w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 46 lit. a ustawy pdof wyrażenia „pochodzić”. Wobec tego, że wyrażenie to nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę należało odwołać się do jego znaczenia językowego. Jedno ze znaczeń tego wyrażenia oznacza „brać początek z czegoś, wywodzić się, mieć swoją przyczynę w czymś” (por. Słownik języka polskiego pod redakcją S. Skorupki, wyd. PWN

1968r., str. 571). W kontekście interpretowanego przepisu oznacza to pierwotne źródło finansowania, z którego przekazane zostały środki objęte bezzwrotną pomocą. Aby zatem mówić o tym, iż w konkretnej sprawie przepis art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy p.dof. ma zastosowanie, to źródłem finansowania muszą być środki bezzwrotnej pomocy mające z kolei swoje źródło w programach ramowych Unii Europejskiej. Za tego rodzaju środki nie mogą zostać uznane chociażby środki pochodzące z budżetu krajowego.

Z tych względów decydujące znaczenia dla wyniku sprawy miało wyjaśnienie źródeł finansowania Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR). Przepisy wprowadzające ten program nie pozostawiają wątpliwości, iż źródłem finansowania (współfinansowania) były środki pochodzące z funduszy strukturalnych Wspólnot Europejskich.

Zintegrowany Program Operacyjny Rozwoju Regionalnego 2004-2006 został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 1 lipca 2004r. (Dz. U. Nr 166, poz. 1745) wraz z uzupełnieniami w rozporządzeniu Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 25 sierpnia 2004r. (Dz. U. Nr 200, poz. 2051). W rozporządzeniach tych, wydanych na podstawie art. 11 ust. 5 i art. 17 ust. 5 ustawy o Narodowym Planie Rozwoju określono szczegółowo założenia oraz cele programu wskazując jednocześnie źródła jego finansowania oraz zasady wydatkowania środków pochodzących z funduszy strukturalnych (Rozdział VI. Zarządzanie finansowe). Źródła finansowania programu stanowią środki pochodzące z funduszy strukturalnych, a ich status jako środków pomocowych określony został w ustawie z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych (Dz. U. 2003, Nr 15, poz. 148 ze zm.). Zgodnie z art. 2 tej ustawy środki z funduszy strukturalnych są środkami publicznymi. Ich rozliczenie zgodnie z art. 30a jest analogiczne jak dla dotacji z budżetu państwa.

Celem funduszy strukturalnych (art. 158 i art. 159 TWE) jest finansowanie polityki strukturalnej tzn. przedsięwzięć, które mają w długiej perspektywie doprowadzić do wyrównania dysproporcji rozwojowych powstałych na skutek działania praw rynkowych. Funkcjonowanie funduszy strukturalnych opiera się na zasadach: koncentracji środków priorytetowych, programowania prowadzącego do sformułowania wieloletnich programów rozwoju, partnerstwie i subsydiarności oraz dodatkowości. Realizacja tych zasad znalazła swój wyraz w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1260/1999 z dnia 21 czerwca 1999r. ustanawiającym przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych (Dz. U. UEL.99.161.1), rozporządzeniu nr 438/2001/WE z dnia 2 marca 2001r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Nr 1260/1999/WE dotyczącego zarządzania i systemów kontroli pomocy udzielanej w ramach funduszy strukturalnych (Dz. Urz. WE.L. 063)

oraz rozporządzeniu Nr 448/2001/WE z dnia 2 marca 2001r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia nr 1260/1999/WE w zakresie procedury dokonywania korekt finansowych pomocy udzielonej w ramach funduszy strukturalnych (Dz. Urz. WE.L. 064 z 6 marca 2001r.).

Do zasad ukształtowanych w tych przepisach odwołano się wprowadzając w rozporządzeniu Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 1 lipca 2004r. zasady przepływu środków z funduszy strukturalnych w ramach ZPORR w formie płatności zaliczkowych, okresowych i płatności salda końcowego oraz prefinansowania. Prefinansowanie zostało wprowadzone w celu zapewnienia płynności finansowej i polegało na możliwości przejściowego finansowania projektów z pożyczki z budżetu państwa. Zwrot pożyczki na prefinansowanie do budżetu państwa następował po otrzymaniu środków z budżetu UE (Rozdział VI. Zarządzenie finansowe zał. do rozporządzenia). Zaliczenie środków pochodzących z funduszy strukturalnych do budżetu Państwa, zasad ich gromadzenia i sposobu wydatkowania nie zmienia oceny, że pierwotnym źródłem pochodzenia tych środków jest budżet Unii Europejskiej (zob. art. 2 pkt 11, art. 24 ust. 1 pkt 2, art. 27 ust. 1, art. 31 ust. 1 ustawy o Narodowym Planie Rozwoju) dział IV ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych oraz art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998r. obowiązującej do 1 stycznia 2006r.

W oparciu o powołane przepisy stwierdzić należało, że sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej jest kwestią techniczną, która nie ma znaczenia dla oceny źródła pochodzenia środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych w ramach funduszy strukturalnych. W tym przypadku decydujące znaczenie dla oceny źródła pochodzenia tych środków ma ustalenie podmiotu, który ostatecznie ponosi ekonomiczny ciężar bezzwrotnej pomocy (por.: wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2008 r., Sygn. akt II FSK 874/07; z dnia 30 października 2008r. Sygn. akt II FSK 1069/07; z dnia 28 stycznia 2009 r., Sygn. akt II FSK 1573/07; z dnia 14 stycznia 2009 r., Sygn. akt II FSK 1457/07; z dnia 16 kwietnia 2009 r.; Sygn. akt II FSK 59/08).

Ostatecznie Sąd skonstatował, iż **sposób wypłaty środków finansowych pochodzących z bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej jest kwestią techniczną, która nie ma znaczenia w przypadku instytucji zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy p.dof.** W tym przypadku kluczowe znaczenie ma bowiem ustalenie źródła środków składających się na bezzwrotną pomoc, czyli podmiotu który ostatecznie ponosi ekonomiczny ciężar bezzwrotnej pomocy.

Stanowisko Ministra Finansów w zasadzie czyni omawiany przepis "martwym" zważywszy na zasady realizacji programów pomocowych.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

1. 3. Odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki

Rozpoznając skargę w sprawie I SA/Bd 979/09 Sąd zauważył, że **niedopuszczalne jest zakwestionowanie w ramach postępowania dotyczącego odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej skutku doręczenia tytułów wykonawczych, które miało miejsce w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym w stosunku do tej spółki, z uwagi na przekroczenie granic sprawy (odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej), zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym w rozumieniu art. 135 p.p.s.a.**

Rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy uzależnione było od udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy skarżąca winna ponosić odpowiedzialność jako członek zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe tej spółki powstałe w czasie sprawowania przez nią zarządu.

W stanie faktycznym sprawy – zdaniem Sądu – spełnione zostały wszystkie istotne przesłanki niezbędne do orzeczenia odpowiedzialności skarżącej za zaległości podatkowe zarządzanej spółki.

Zgodnie z art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej ord. pod., w brzmieniu obowiązującym w dacie powstania przedmiotowych zaległości podatkowych za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

- a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo
- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy,

- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

W myśl § 2 odpowiedzialność członków zarządu, określona w § 1, obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.

Zaległości podatkowe Spółki powstały w czasie, gdy skarżąca była jej członkiem zarządu. Dotyczą one podatku od towarów i usług za kwiecień i lipiec 2004 r. oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, za który to Spółka ponosi odpowiedzialność jako płatnik tego podatku, z okresu od maja do lipca 2004 r. Z materiału dowodowego wynika, że skarżąca pełniła funkcję członka zarządu w okresie powstania tych zaległości, tj. w okresie od kwietnia do sierpnia 2004 r.

Egzekucja zaległości podatkowych prowadzona w stosunku do spółki okazała się bezskuteczna. Postępowanie przeprowadzone w tym przedmiocie zostało umorzone ze względu na brak majątku. Udokumentowane to zostało dwoma postanowieniami w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego. Jedno odnosiło się do egzekucji podatku od towarów i usług, drugie zaś do podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT-4). Z akt sprawy wynika, że tytuły wykonawcze dotyczące podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (odpowiedzialność płatnika) – wbrew twierdzeniom skarżącej – zostały doręczone Spółce.

Przy stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji nie ma znaczenia, czy postępowanie egzekucyjne obejmowało wszystkie długi podatnika, czy tylko niektóre. Istotne jest to, aby egzekucja była bezskuteczna. Nie ma więc znaczenia dla uznania bezskuteczności egzekucji prowadzonej w stosunku do Spółki fakt niedoręczenia jednego z kilku tytułów wykonawczych.

Należało też dodać, że bezskuteczność egzekucji nie musi być stwierdzona w formie postanowienia o bezskuteczności egzekucji. Wystarczy, że w toku postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny stwierdzi za pomocą wszelkich dowodów, że egzekucja jest bezskuteczna, zbędne jest twierdzenie co do obowiązku wydania formalnego aktu w tym przedmiocie (por. uchwałę NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., sygn. akt II FPS 6/08).

Zauważyć w kontekście powyższego wypadało, że kwestia doręczenia tytułów wykonawczych związana jest z innym postępowaniem, a mianowicie z postępowaniem egzekucyjnym prowadzonym w stosunku do Spółki, które zostało umorzone z powodu braku

majątku podlegającego egzekucji. Z materiału dowodowego wynika, iż postępowanie to zostało prawomocnie zakończone.

Zgodnie z art. 135 p.p.s.a. sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia.

Rozstrzygnięcie "w granicach danej sprawy" oznacza, że sąd nie może uczynić przedmiotem kontroli zgodności z prawem innej sprawy administracyjnej niż ta, w której wniesiono skargę. Zwrot w "granicach sprawy, której dotyczy skarga" jest tożsamy z określeniem "w granicach danej sprawy". Zasada niezwiązania sądu granicami skargi nie oznacza, że sąd nie jest związany granicami przedmiotu zaskarżenia, którym jest konkretny akt lub czynność, kwestionowane przez uprawniony podmiot. Sąd administracyjny nie jest co prawda związany granicami skargi, ale zawsze jest związany granicami sprawy, w której skarga została wniesiona i nie może wkraczać w inną sprawę niż ta, która była przedmiotem postępowania administracyjnego i wydanych w nim decyzji administracyjnych zaskarżonych daną skargą (por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2008 r., sygn. akt II OSK 21/07, LEX nr 437521).

W kontekście okoliczności doręczenia tytułów wykonawczych warto było też przywołać orzeczenie NSA, w którym Sąd ten postawił następującą tezę. Granice rozstrzygnięcia sądu ze względu na treść art. 134 p.p.s.a. zakreśla dana sprawa. Sąd może więc stosować w myśl art. 135 p.p.s.a. przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa jedynie w stosunku do aktów lub czynności podjętych w granicach sprawy, której dotyczy skarga. Określenie "dana sprawa" oznacza sprawę w ujęciu materialnym. Sąd nie może więc uczynić przedmiotem rozpoznania innej sprawy administracyjnej, niż ta, w której wniesiono skargę. Z tożsamością sprawy mamy do czynienia, gdy zarówno elementy podmiotowe jak i przedmiotowe są tożsame. Jeżeli przedmiotem postępowania jest decyzja w zakresie podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, to w granicach tej sprawy nie mieści się ustalenie wartości celnej towaru, które było przedmiotem odrębnego postępowania zakończonego decyzją ostateczną (por. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2008 r., sygn. akt I FSK 174/07, LEX nr 462907). W innym wyroku NSA stwierdził zaś, że artykuł 135 p.p.s.a. nie ma zastosowania w postępowaniu przed sądem administracyjnym wszczętym ze skargi na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym w odniesieniu do decyzji stanowiącej źródło obowiązku realizowanego w trybie egzekucji administracyjnej, ponieważ

przedmiotem postępowania egzekucyjnego w administracji jest sprawa odmienna od sprawy będącej przedmiotem administracyjnego postępowania atrybucyjnego (por. wyrok NSA z dnia 20 marca 2008 r., sygn. akt II FSK 165/07, LEX nr 466175).

Wobec powyższego, mając na uwadze stan faktyczny sprawy, skonstatować należało, że doręczenie tytułów wykonawczych stanowi element stanu faktycznego innego postępowania, wykraczającego poza ramy przedmiotowej sprawy. Niniejsza sprawa dotyczyła odpowiedzialności podatkowej członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Skarżąca wskazywała zaś naruszenie przepisów prawa procesowego w sprawie dotyczącej postępowania egzekucyjnego. Stwierdzić zatem należy, że pod względem przedmiotowym są to dwie odrębne sprawy. Poza tym dotyczyła też różnych podmiotów – odrębnych podatników. Podmiotem stosunku materialnoprawnego w niniejszej sprawie była skarżąca występująca jako osoba fizyczna. Natomiast postępowanie egzekucyjne toczyło się wobec Spółki kapitałowej. Ewentualne uwzględnienie w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej zarzutu błędnego doręczenia tytułów wykonawczych Spółce implikowałoby naruszenie powołanego art. 135 p.p.s.a.

Reasumując tę część rozważań stwierdzić należało, że **niedopuszczalne jest zakwestionowanie w ramach postępowania dotyczącego odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej skutku doręczenia tytułów wykonawczych, które miało miejsce w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym w stosunku do tej spółki, z uwagi na przekroczenie granic sprawy (odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej), zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym w rozumieniu art. 135 p.p.s.a.**

Przechodząc do przesłanek uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki przede wszystkim podnieść w sprawie należało, że zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. Nr 60, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej P.u.n. - upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. W myśl art. 11 ust. 1 P.u.n. dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Natomiast z ust. 2 wynika, że dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje.

Wynikało zatem z powyższego, że podstawę upadłości stanowią dwie przesłanki, pierwsza to niewykonywanie zobowiązań pieniężnych, druga zaś to stan, w którym zobowiązania przekroczą wartość majątku. Normodawca dopowiedział w ust. 2, iż druga z przesłanek zachodzi także w przypadku, gdy dłużnik na bieżąco reguluje swoje zobowiązania. W ten sposób podkreślono – zdaniem Sądu – alternatywność omawianych przesłanek, co oznacza, iż wystąpienie jednej z nich implikuje obowiązek zgłoszenia wniosku o upadłość. Celem tych unormowań jest ochrona interesów wierzycieli dłużnika.

Pierwsza z przesłanek ogłoszenia upadłości, tj. niewykonywanie zobowiązań pieniężnych zachodzi wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje swych zobowiązań. Niewykonywanie nie musi się odnosić do wszystkich zobowiązań dłużnika, nie ma też znaczenia ich charakter, tzn. czy są to zobowiązania prywatnoprawne, czy publicznoprawne. Niewykonywanie może dotyczyć tylko niektórych zobowiązań, nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza niewypłacalność w rozumieniu art. 11 ustawy P.u.n.

Warto było w tym miejscu dla poparcia przedstawionej argumentacji przywołać wyrok WSA w Lublinie, w którym Sąd ten postawił następującą tezę: przez niewypłacalność rozumie się niewykonywanie przez dłużnika ciężących na nim wymagalnych zobowiązań, co stwarza podstawę ogłoszenia w stosunku do niego upadłości. Nieistotne jest, czy nie wykonuje on wszystkich zobowiązań, czy też tylko niektórych z nich. Nieistotny jest rozmiar nie wykonywanych przez dłużnika zobowiązań, bowiem nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność. Niewypłacalność stanowiąca podstawę ogłoszenia następuje, gdy dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań, bez rozróżnienia na zobowiązania o charakterze cywilno- czy publicznoprawnym (por. wyrok WSA z dnia 29 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 717/07, LEX nr 462713).

Pogląd taki prezentują też J. Jakubecki i F. Zedler w komentarzu do art. 11 ustawy P.u.n., stwierdzając, że artykuł 10 ust. 1 określa niewypłacalność jako niewykonywanie przez dłużnika jego wymagalnych zobowiązań. Z istoty porządku prawnego wynika, że każdy powinien wykonywać swe wymagalne zobowiązania w terminie. Zasada ta obowiązuje wszystkich. Tym bardziej musi obowiązywać przedsiębiorców. Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje ciężących na nim wymagalnych zobowiązań, wówczas jest niewypłacalny, co stwarza podstawę ogłoszenia go upadłym. Przy czym nieistotne jest, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań czy też tylko niektórych z nich. Dla określenia, czy dłużnik jest niewypłacalny nieistotne jest też, czy nie wykonuje wymagalnych zobowiązań pieniężnych czy też niepieniężnych. Niewykonywanie zarówno jednych, jak i drugich

powoduje, że dłużnik jest niewypłacalny w rozumieniu art. 11 ust. 1. Nieistotny też jest rozmiar niewykonywanych przez dłużnika zobowiązań. Nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność w rozumieniu art. 11. [...] Przepis art. 11 ust. 1 określający, kiedy istnieje niewypłacalność stanowiąca podstawę ogłoszenia upadłości stanowi, iż następuje to wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje swoich zobowiązań, które są wymagalne. Dotyczy to tak zobowiązań cywilnoprawnych, jak i publicznoprawnych. Dla określenia więc, czy istnieją podstawy ogłoszenia upadłości fundamentalne znaczenie ma ustalenie, czy dłużnik nie wykonuje tych zobowiązań, które są wymagalne (por. J. Jakubecki i F. Zedler, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, Zakamycze, 2003, także LEX).

W przedmiotowej sprawie Spółka nie wykonywała swoich zobowiązań od września 2003 r. do grudnia 2003 r. wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Na koniec 2003 r. długi spółki przekraczały 10% wartości bilansowej przedsiębiorstwa, co w świetle art. 12 P.u.n., który stanowi, że sąd może oddalić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań nie przekracza trzech miesięcy, a suma niewykonanych zobowiązań nie przekracza 10 % wartości bilansowej przedsiębiorstwa dłużnika, dawało podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Przywołany wskaźnik procentowy był jeszcze wyższy na koniec roku 2004, wpływ na to miały powstałe w 2004 r. zaległości podatkowe. Organ podatkowy wskazał, że na koniec 2004 r. jego wysokość wyniosła 20,46 %. Stwierdzić dalej trzeba, że w roku 2005 Spółka w ogóle nie prowadziła już działalności gospodarczej. Tym samym nie mogła już spłacać długów.

Za istotne w sprawie uznano, że wniosek o ogłoszenie upadłości Spółki w ogóle nie został złożony. W stosunku do Spółki nie toczyło się postępowanie upadłościowe ani też układowe. Wobec przedstawionych faktów nie budziło zdaniem Sądu żadnych wątpliwości twierdzenie, co do winy skarżącej w zakresie niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki. Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że obowiązek zgłoszenia upadłości ciążył na skarżącej poczynając od końca 2003 r., istniał zatem w 2004, 2005, 2006 i latach następnych. Skarżąca nie składając takiego wniosku w okolicznościach faktycznych sprawy, ponosił winę w tym przedmiocie i w konsekwencji tego faktu zasadnie – zdaniem Sądu – organy podatkowe przyjęły jej odpowiedzialność za zaległości podatkowe Spółki.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 4. Pisemna interpretacja w zakresie prawa podatkowego

Sąd w sprawie I SA/Bd 650/09 w całości podzielił przedstawioną przez Ministra Finansów wykładnię przepisów prawa podatkowego, zawartą w zaskarżonym akcie uznając, iż **zastosowanie wyłączenia z opodatkowania dochodu przychodu uzyskanego ze zbycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii jako przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy (...) ma miejsce wówczas, gdy odpłatne zbycie pochodnych instrumentów finansowych następuje w wykonaniu działalności gospodarczej, jak stanowi art. 34b ust. 4.**

Spór w sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia czy przychody uzyskiwane przez spółkę jawną ze sprzedaży świadectw pochodzenia są przychodami z kapitałów pieniężnych, czy też przychodami z działalności gospodarczej.

Skarżąca w swoich wystąpieniach prezentowała pogląd, że przychody z obu źródeł, to jest sprzedaży energii ze źródeł odnawialnych oraz sprzedaży praw majątkowych ze świadectw pochodzenia powinny być uznane jako przychody z działalności gospodarczej. Organy natomiast stały na stanowisku, że przychody ze sprzedaży praw majątkowych (świadectw pochodzenia) nie mogą być opodatkowane jako przychody z działalności gospodarczej, bowiem stanowią przychody z kapitałów pieniężnych.

Sąd rozpoznający sprawę podzielił w pełni wywody Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w orzeczeniu z dnia 29 maja 2008r., sygn. akt II FSK 517/07, LEX nr 469008. W wyroku tym NSA podniósł, że działalność wytwórców energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, którzy uzyskali koncesje na jej wytworzenie, ująć można w dwóch obszarach. Pierwszy, związany jest z wytwarzaniem i sprzedażą energii elektrycznej sprzedawcy z urzędu, który sprzedaje ją odbiorcom końcowym. Drugi obszar aktywności wytwórców obejmuje sprzedaż praw majątkowych związanych ze świadectwami pochodzenia energii z odnawialnych źródeł energii. Gdy mowa jest o pierwszym obszarze działania podatnika zwrócić należy uwagę, iż produkcja energii elektrycznej z odnawialnych źródeł mieści się w granicach pozarolniczej działalności gospodarczej, z której przychody mogą być opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Natomiast oceniając drugi obszar aktywności podatnika wskazać należało, iż zgodnie z dyspozycją art. 9e ust. 6 ustawy Prawo energetyczne prawa majątkowe wynikające

ze świadectw pochodzenia są zbywalne i stanowią towar giełdowy, o którym mowa jest w art. 2 pkt 2 lit d ustawy o giełdach towarowych. Przyznanie świadectwa pochodzenia stanowi potwierdzenie ilości wyprodukowanej energii i obrót nimi nie ma ścisłego związku z przychodami uzyskiwanymi z produkcji energii. Z tego przepisu wynika również, iż prawa majątkowe płynące ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii elektrycznej należy uznać za instrumenty finansowe niebędące papierami wartościowymi. Zasadniczym jednak celem świadectwa jest potwierdzenie pochodzenia energii. Dlatego z tytułu wyprodukowania energii podatnik otrzymuje świadectwo pochodzenia energii, które stanowi potwierdzenie wyprodukowania energii. Taka wykładnia raz jeszcze potwierdza stanowisko, że obrót tymi świadectwami nie ma bezpośredniego związku z przychodami z działalności produkcyjnej, gdyż świadectwo jest przede wszystkim szczególnym sposobem dokumentowania pochodzenia energii. Obrót tymi świadectwami przez wytwórców energii nie jest więc przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu energii elektrycznej z odnawialnych źródeł.

Brak podstaw do zaliczenia do przychodów z działalności gospodarczej wartości rynkowej praw majątkowych do świadectw pochodzenia energii wpływa także z okoliczności, iż prawa te nabierają samoistnego bytu z chwilą otrzymania świadectwa. Świadectwa te stanowią potwierdzenie ilości wyprodukowanej energii i obrót nimi nie ma więc związku z przychodami uzyskanymi z produkcji energii. W świetle przepisów ustawy podatkowej nabycie tych świadectw nie rodzi z tego powodu obowiązku podatkowego. Obowiązek taki rodzi się natomiast, gdy powstaje dochód ze zbycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej. Dochód ten podlega 19 % podatkowi dochodowemu na zasadach określonych w art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W związku z tym, że zbycie świadectwa potwierdzenia pochodzenia energii, a więc obrót instrumentami finansowymi nie stanowi przedmiotu prowadzonej przez skarżącą działalności gospodarczej, nie znajduje zastosowania art. 30b ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dyspozycja tego przepisu odnosi się bowiem wyłącznie do sytuacji, w której przedmiotem działalności gospodarczej jest obrót papierami wartościowymi, udziałami oraz instrumentami finansowymi. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu obejmuje on sytuacje, gdy odpłatne zbycie pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacja praw z nich wynikających następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej polegającej na obrocie instrumentami finansowymi. Natomiast sprzedaż świadectw pochodzenia energii, które są stosownie do art. 9e ust. 1 ustawy Prawo

energetyczne, potwierdzeniem wytworzenia energii elektrycznej nie może być traktowana na równi z wytworzeniem produktu, jakim jest energia elektryczna. Nie można zatem uznać, że wytwórca energii ze źródeł odnawialnych jednocześnie uzyskuje przychód z działalności wytwórczej związanej z wystawieniem świadectw pochodzenia.

Z wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie sposobu opodatkowania praw majątkowych z tytułu świadectw pochodzenia otrzymanych w związku z wytwarzaniem energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych nie wynika, by podatnik prowadził działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży świadectw pochodzenia. Dochód ze sprzedaży praw majątkowych inkorporowanych w świadectwa pochodzenia energii elektrycznej podlega więc opodatkowaniu zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 30b ust. 1 ustawy od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych i z realizacji praw z nich wynikających podatek dochodowy wynosi 19 % uzyskanego dochodu. Natomiast przepis art. 30b ust. 4 omawianej ustawy wyłączający opodatkowanie dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia instrumentów finansowych 19 % stawką podatku dochodowego, wskazuje że nie znajduje zastosowania taki sposób opodatkowania w sytuacji gdy podatnik odpłatnie zbywa pochodne instrumenty finansowe w wyniku wykonywania działalności gospodarczej. Skarżąca w ramach prowadzonej działalności wytwórczej mimo sprzedaży świadectw pochodzenia nie prowadziła bowiem działalności gospodarczej polegającej na obrocie papierami wartościowymi. Natomiast odrębnie uzyskuje przychody ze sprzedaży praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia ściśle związane z wielkością wyprodukowanej energii. Dlatego zastosowanie ma art. 30b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W badanym stanie faktycznym **brak było więc podstaw do zastosowania wyłączenia z opodatkowania dochodu przychodu uzyskanego ze zbycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii jako przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy, które to wyłączenie ma miejsce wówczas, gdy odpłatne zbycie pochodnych instrumentów finansowych następuje w wykonaniu działalności gospodarczej, jak stanowi art. 34b ust. 4.**

Zaprezentowane wywody NSA podzielił również w swym późniejszym orzeczeniu z dnia 29 maja 2009r., sygn. akt III FSK 300/08.

Dodatkowo warto było zauważyć, teoretycznie rozważając, że można byłoby zgodzić się ze stanowiskiem strony skarżącej, że sporne przychody stanowią przychody z działalności gospodarczej, gdyby wartość uzyskanego świadectwa podlegała opodatkowaniu w dacie jego otrzymania. Byłby to przychód stricte związany ze sprzedażą energii. Producent energii jako ekwiwalent za swoje świadczenie uzyskiwałby zamiast środków finansowych prawo majątkowe w postaci świadectwa pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych. Z racji jednak ustalenia przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 10 zasady, że opodatkowaniu podlegają przychody z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych przyjąć należy, iż organ udzielający interpretacji dokonał prawidłowej wykładni ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stwierdzając, że przychody te winny podlegać opodatkowaniu w ramach źródła z kapitałów pieniężnych. W uzupełnieniu powyższego trzeba też wskazać, że nie do przyjęcia byłaby wykładnia omawianych przepisów, która prowadziłaby do konstatacji, iż oprócz opodatkowania przychodu ze zbycia świadectw (art. 17 ust. 1 pkt 10 u. p.d.o.f.) opodatkowaniu podlegałby również przychód w postaci wartości otrzymanego świadectwa w dacie jego pozyskania. Konsekwencją powyższego byłoby bowiem podwójne opodatkowanie tej samej wartości.

Prawidłowość zajętego przez Sąd w niniejszej sprawie stanowiska potwierdziła nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uchwalona w dniu 23 października 2009 r., której wejście w życie przewidziano na dzień 1 stycznia 2010 r. W jej ramach do art. 14 ust. 2 dodano pkt 13, z którego to wynika, że przychodami z działalności gospodarczej będą przychody z odpłatnego zbycia świadectw pochodzenia otrzymanych przez przedsiębiorstwa energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii na wniosek, o którym mowa w art. 9e ust. 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.). W uzasadnieniu do powołanej zmiany podniesiono, że kwalifikowanie dochodów ze sprzedaży świadectw na równi z instrumentami finansowymi określonymi w art. 2 ust. 2 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi jest nieracjonalne i wynika z błędu ustawodawcy, który można naprawić poprzez wprowadzenie proponowanego zapisu. Przywołana zmiana legislacyjna wraz z jej uzasadnieniem w sposób jednoznaczny – zdaniem Sądu – potwierdza zasadność przedstawionej powyżej wykładni prawa. Nie ma ona charakteru porządkującego, tworzy nową regulację obowiązującą od dnia 1 stycznia 2010 r.

Orzeczenie jest prawomocne.

- Orzekając w sprawie I SA/Bd 729/09 Sąd postawił tezę, iż **obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r. art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej wychodzi poza zasadę związania wyrokiem tylko w sprawie, w której on zapadł i nadaje orzecznictwu sądów administracyjnych walor normatywny także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych). Od tej daty orzecznictwo to stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych. Jego nieuzasadnione zaś pomijanie narusza wyrażoną w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i może skutkować w ramach kontroli sądowo-administracyjnej uchyleniem interpretacji indywidualnej z tej przyczyny.**

Spór w sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia, czy stanowi dostawę, a w konsekwencji, czy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nieodpłatne przekazanie przez podatnika na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem wyrobów własnych lub należących do niego zakupionych towarów.

Stan prawny wskazany przez skarżącą jako właściwy do rozpatrzenia jej wniosku ukształtowany został ustawą z dnia 21 kwietnia 2005r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756), która znowelizowała przepisy ustawy o podatku od towarów i usług od dnia 1 czerwca 2005r. Na tle tego właśnie stanu prawnego zapadł, wydany w składzie siedmiu sędziów, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2009r., sygn. akt I FPS 6/08, w którym postawiono następującą tezę: „Przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z tym przedsiębiorstwem w świetle art. 7 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r., nie stanowi dostawy towarów, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.”

W uzasadnieniu ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że art. 7 ust. 2 od wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług nie był zmieniany i ma następujące brzmienie:

"2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust, 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,

2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części".

Zmienił się natomiast przepis ust. 3 tego artykułu, który przed dniem 1 czerwca 2005 r. stanowił:

"3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem".

Nowelizacja z dnia 21 kwietnia 2005 r. nadała mu brzmienie następujące:

"3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek".

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zasadnicza zmiana tego przepisu polegała na usunięciu z niego końcowego fragmentu, który *expressis verbis* odwoływał się do bezpośredniego powiązania określonej czynności (przekazania wymienionych towarów) z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, czyli celami działalności gospodarczej podatnika. Tymczasem właśnie to sformułowanie pozwoliło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w uchwale z dnia 28 maja 2007 r., sygn. akt I FPS 5/06 na przyjęcie takiej wykładni wymienionych przepisów art. 7 ust. 2 i ust. 3, która z jednej strony pozostawała w zgodzie z prawem wspólnotowym (art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy, art. 16 Dyrektywy 112), czyli była wykładnią *pro*wspólnotową, a z drugiej zaś nie pozostawała w sprzeczności z gramatycznym brzmieniem omawianych przepisów, a więc nie prowadziła do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, czyli do niedopuszczalnej wykładni *contra legem*. Jednakże, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, taka wykładnia wskazująca, że czynności, do których odwoływał się art. 7 ust. 3 (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 czerwca 2005 r.) mieściły się w zakresie przedmiotowym ust. 2 tego artykułu, była możliwa tylko przy brzmieniu ust. 3 odwołującego się w końcowym fragmencie - podobnie jak art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy (art. 16 Dyrektywy 112) - do bezpośredniego związku tych czynności z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem (w VI Dyrektywie - z celami działalności podatnika, a w Dyrektywie 112 - z celami działalności przedsiębiorstwa podatnika), który to fragment dawał w ogóle podstawy

do uznania, że spójna wykładnia tych przepisów wskazuje, że zakres przedmiotowy, do którego odnosiły się te przepisy, obejmował przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane i niezwiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem.

Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z poglądami wyrażonymi w wyrokach z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 600/07 (LEX nr 371671) i z dnia 28 czerwca 2008 r., sygn. akt I FSK 743/07, a także w wyroku z dnia 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 922/08, że powyższa zmiana art. 7 ust. 3 u.p.t.u. w istotny sposób wpływa na wykładnię normy ust. 2 tego artykułu, której odczytywanie w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 maja 2005 r. następowało przez pryzmat art. 7 ust. 3, z uwzględnieniem prowspólnotowej wykładni tegoż unormowania. Nowelizacja polegająca na pominięciu fragmentu wskazującego na opodatkowanie także czynności przekazania towarów na cele związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem - korelującego z końcową częścią przepisu art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy (art. 16 Dyrektywy 112) - spowodowała odstępianie od brzmienia przepisu wspólnotowego (w rozumieniu nadanym mu w wyroku ETS w sprawie C-48/97 Kuwait Petroleum Ltd.), co wskazuje na jego wadliwą implementację do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Wadliwość ta, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, ma wpływ na możliwość dokonywania wykładni normy prawa krajowego w zgodzie z wykładnią normy dyrektywy unijnej w sytuacji, gdy brzmienie normy prawa krajowego zdecydowanie odbiega od treści normy dyrektywy, która powinna być przedmiotem implementacji, co ma miejsce po nowelizacji art. 7 ust. 3 u.p.t.u.

Za NSA należało stwierdzić, że z literalnego brzmienia części wstępnej art. 7 ust. 2 tej ustawy wynika wprost, że odnosi się on do takiego przekazania towarów, które nastąpiło wyłącznie na cele inne niż związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. Oznacza to, że przepis ten pomija takie nieodpłatne przekazania towarów, które zostały dokonane na cele związane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podatnika. Czynności wymienione w punktach 1 i 2 ust. 2 zostały podane jedynie jako przykłady (poprzedzono je bowiem sformułowaniem "w szczególności") wskazanego w części wstępnej tego ustępu przekazania towarów na cele inne niż związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. W konsekwencji również wymienione w pkt 2 tego ustępu "wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny" to tylko takie przekazanie towarów, które zostało dokonane na cele inne niż związane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podatnika.

Po nowelizacji art. 7 ust. 3 u.p.t.u. zakres przedmiotowy opodatkowania wskazany w ust. 2 tego artykułu określony jest jedynie w jego części wstępnej (a nie także w ust. 3, jak to było przed nowelizacją i co przyjęto w uchwale z dnia 28 maja 2007r., sygn. akt I FSK 5/06). Obecnie przepis ust. 3 określa tylko rodzaje towarów, których przekazanie wskazane w ust. 2, czyli na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, zostało wyłączone z zakresu przedmiotowego opodatkowania (wyłączenie przedmiotowe). Jest on przepisem szczególnym (zawierającym wyjątki) w stosunku do ust. 2. Obecnie brak jest powiązania tego wyłączenia z jego bezpośrednim związkiem z prowadzeniem przez podatnika przedsiębiorstwa (wyłączenie przedmiotowo-celowe), jak to miało miejsce przed nowelizacją.

Wyżej przedstawiona wykładnia gramatyczna art. 7 ust. 2 i ust. 3 u.p.t.u., wobec niepozostających w sprzeczności do siebie zapisów ust. 2 i ust. 3, jest na tyle jasna, że sięganie po inne metody wykładni Naczelny Sąd Administracyjny uznał za niedopuszczalne. Wskazał, że problemem, jaki uwidacznia się w związku z odczytaniem treści omawianych przepisów w oparciu o wykładnię gramatyczną, jest zawężenie zakresu przedmiotowego opodatkowania w porównaniu do unormowań zakreślonych w prawie wspólnotowym. Mając bowiem na uwadze rozważania ETS we wspomnianym już wyroku *Kuwait Petroleum*, należy przyjmować, że celem nakreślonym w art. 5 ust. 6 VI Dyrektywy (obecnie art. 16 Dyrektywy 112) było objęcie opodatkowaniem również tych nieodpłatnych przekazów towarów, które związane były z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Sąd administracyjny, jako sąd europejski zobowiązany do dokonywania wykładni prawspółnotowej przepisów prawa podatkowego, winien jej dokonywać tak dalece, jak to jest możliwe, aby osiągnąć wymagany stan rzeczy (prawny, gospodarczy, społeczny), jednak rezultaty tej wykładni - przez rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego poza granice zakreślone przepisami krajowymi ustaw podatkowych - nie mogą naruszać zasad wynikających z obowiązujących przepisów Konstytucji, godząc w prawa podatników.

Prawspółnotowa wykładnia prawa powinna mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do odpowiedzi w przedmiocie treści przepisów prawa krajowego. Wykładnia prawspółnotowa nie powinna mieć miejsca, gdy będzie prowadziła do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, mogłoby to bowiem doprowadzić do niedopuszczalnej wykładni *contra legem*.

Za oczywiste Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przepisy prawa krajowego należy wyklądać mając na uwadze stosowne regulacje prawa wspólnotowego. Jednak zasada ta nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, w szczególności w sytuacji, gdy regulacja unijna ma charakter dyrektywy (ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu, realizującego zapisy zawarte w dyrektywach); nie może być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyraźnych wprost w prawie krajowym.

Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że jeżeli podatnik stosuje się do dyspozycji wadliwie transponowanej normy krajowej, uznając, że jest ona dla niego korzystniejsza, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prawspólnotowej tej normy, prowadzącej do wykładni *contra legem* i nakładania na obywatela obowiązków wynikających tylko z samej dyrektywy.

Skład orzekający w rozpatrywanej sprawie, poglądy powyższe w pełni podzielił, tak jak i rozumowanie, które doprowadziło do ich sformułowania.

W rezultacie przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji takie samo jak zajęte w powołanym wyroku NSA, stanowisko Skarżącej w przedmiocie opodatkowania dokonywanych przez nią nieodpłatnych przekazów produktów.

Sąd uznał także, iż doszło do naruszenia art. 121 § 1 w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej, poprzez pominięcie w swojej analizie przez Ministra Finansów orzecznictwa sądowego. Minister w tym zakresie wydając interpretację stwierdził jedynie, że powołane przez Spółkę wyroki dotyczą konkretnego przypadku i nie mogą mieć zastosowania w okolicznościach przedstawionych przez skarżącą. Nie wskazał przy tym, z czego wywodzi, że te okoliczności były na tyle różne, że nie miały nic wspólnego ze wskazywaną przez Spółkę linią orzecniczą. Sąd w tut. składzie podzielił pogląd wyrażony przez WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 marca 2009r., sygn. akt III SA/Wa 3373/08, zgodnie z którym choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. Zgodnie bowiem z art. 14a Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

(interpretacje ogólne). Orzecznictwo to ma więc normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 Ordynacji. Wolą ustawodawcy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tym samym orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych, co szczególnie należy podkreślić w rozpoznawanej sprawie. Skoro więc organ wydający interpretacje indywidualne może w ramach działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Nie można bowiem przyjąć takiej wykładni powyższych przepisów, że z jednej strony ustawodawca nie nakłada na organ wydający interpretacje indywidualne obowiązku analizowania orzecznictwa zapadłego w innych sprawach dotyczącego analogicznych sytuacji prawnopodatkowych, a z drugiej strony przyjmuje, że pominięcie takiego orzecznictwa może być przyczyną zmiany tak wydanej interpretacji. W przypadku zatem interpretacji indywidualnych organ nie może poprzestać na stwierdzeniu, że wyroki, na które powołał się podatnik zapadły w indywidualnych sprawach. Organ jest obowiązany zgodnie z art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej dokonać oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy w tym orzeczeń, na które występujący o interpretację się powołał.

Reasumując, w ocenie Sądu, **obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r. art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej wychodzi poza zasadę związania wyrokiem tylko w sprawie, w której on zapadł i nadaje orzecznictwu sądów administracyjnych walor normatywny także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych). Od tej daty orzecznictwo to stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych. Jego nieuzasadnione zaś pomijanie narusza wyrażoną w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i może skutkować w ramach kontroli**

sądowo-administracyjnej uchyleniem interpretacji indywidualnej z tej przyczyny.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

- W sprawie I SA/Bd 733/10 skarżąca spółka wniosła o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego akcyzowego przedmiocie podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania energii elektrycznej zużywanej w procesach elektrolitycznych. Sąd oddalając skargę stwierdził między innymi iż, **Polska miała prawo opodatkować sporny produkt wewnętrznym podatkiem akcyzowym, który w szczególnym przypadku może być tożsamy, w istotnych z punktu widzenia regulacji składowych obowiązku podatkowego, z podatkiem zharmonizowanym. Nie zmienia to jednak statusu tego podatku na podatek zharmonizowany i może powodować niezgodność nakładania jakiś poszczególnych obowiązków z prawem unijnym, nie przekreślając jednak samego prawa do nałożenia podatku.**

Należało wskazać, że najważniejszym wspólnotowym aktem prawnym regulującym kwestię akcyz była do 01 kwietnia 2010r Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r, określana mianem Dyrektywy Horyzontalnej w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania. Dyrektywa ta, zgodnie z postanowieniami art. 1 ust 1 wyznaczała system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę. Zgodnie z art. 3 ust 1 dyrektywę stosuje się na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

- olejów mineralnych
- alkoholu i napojów alkoholowych
- wyrobów tytoniowych

Zapis odsyłający do stosownych dyrektyw nawiązuje do dyrektyw strukturalnych, przyjętych w 1992r. Co do opodatkowania energii elektrycznej i produktów energetycznych Dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27 października 2003r w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (zwana Dyrektywą Energetyczną) w art. 3 wskazała na zastosowanie postanowień Dyrektywy Horyzontalnej także wobec tych produktów.

Zgodnie z art. 3 ust 3 Dyrektywy Horyzontalnej Państwa Członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust 1 pod warunkiem jednak, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. W tym zakresie regulacja akcyz należy do poszczególnych Krajów Członkowskich. Poszczególne wymienione dyrektywy strukturalne ujednolicają strukturę akcyzy wskazując przedmiot, podstawę opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe oraz minimalne stawki.

W swoich regulacjach, do których odwołuje się wskazany wyżej przepis Dyrektywy Horyzontalnej, Dyrektywa Energetyczna, w art. 2 ust 4 lit b) tiret trzecie stanowi, że nie ma ona zastosowania m. in. do energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych.

Zestawienie powyższych przepisów skutkowało wnioskiem, że do energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych nie ma zastosowania Dyrektywa Energetyczna, skutkiem czego produkt ten nie jest wyrobem, którego opodatkowanie stosuje się na poziomie wspólnotowym zgodnie z art. 3 ust 1 Dyrektywy Horyzontalnej. Tym samym spełnia wymogi „wyrobu innego niż te wymienione w ust 1” i może być objęta podatkiem zgodnie z art. 3 ust 3 Dyrektywy Horyzontalnej. Podatek, o którym mowa w tym przepisie musi być podatkiem mającym cechy podatku akcyzowego; nie mające uzasadnienia byłoby stanowisko, że ustawodawca unijny w tym miejscu uregulował możliwość opodatkowania podatkiem innym, niż akcyzowy.

W ocenie Sądu zapis, że Dyrektywa Energetyczna nie ma zastosowania do energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych, nie oznaczał, że istnieje zakaz jej opodatkowania podatkiem akcyzowym, lecz, że pozostaje ona poza systemem zharmonizowanego podatku akcyzowego. Nie było podstaw, by taki zapis traktować jako generalne zwolnienie energii elektrycznej zużywanej w procesach elektrolitycznych od podatku akcyzowego. Zdaniem Sądu taka regulacja znalazłaby odzwierciedlenie w bardziej jednoznacznych zapisach chociażby takich, jak w art. 14 ust 1 Dyrektywy Na gruncie wykładni językowej zapisów Dyrektywy Energetycznej trudno było zaakceptować stanowisko, że wyłączenie spod regulacji Dyrektywy jest równoznaczne z całkowitym zwolnieniem od opodatkowania podatkiem akcyzowym. W ocenie Sądu za odróżnieniem „wyłączenia spod zastosowania” Dyrektywy a „zwolnieniem z podatku akcyzowego” przemawiało także to, że w Dyrektywie Rady 92/81/EWG z 19 października 1992r w sprawie harmonizacji struktur akcyz od olejów mineralnych, która obowiązywała do końca 2003r

mowa była wprost o zwolnieniu z ujednoliconego podatku akcyzowego; obecny natomiast zapis brzmi inaczej. Na gruncie tamtego rozwiązania skorzystanie przez państwo z możliwości wprowadzenia podatku na podstawie art. 3 ust 3 Dyrektywy Horyzontalnej, wobec zwolnienia takiego produktu wprost w Dyrektywie 92/81/EWG stanowiłoby obejście przepisów. Wskazał na to ETS w wyroku z 10 czerwca 1999r w sprawie Braathens Sverige AB przeciwko Riksskatteverket, C-346/97.

Pośrednio na brak możliwości uznania za niezgodne z prawem unijnym opodatkowanie produktu energetycznego, który ze względu na sposób użycia został wyłączony spod regulacji Dyrektywy Energetycznej, wyłącznie z powodu takiego wyłączenia, wskazał także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 maja 2009r w sprawie I FSK 2057/08. Uchylając wyrok sądu pierwszej instancji przesądzający niezgodność polskich unormowań z prawem unijnym w zbliżonym stanie faktycznym, nakazał dalsze rozważenie możliwości zastosowania art. 3 ust 3 Dyrektywy Horyzontalnej.

Podatki pośrednie, do których zalicza się podatek akcyzowy, zostały w Unii Europejskiej najdalej zharmonizowane z uwagi na ich znaczenie dla funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz dochodów budżetu unijnego, jak w przypadku VAT. Podatki akcyzowe stanowią dochody budżetowe poszczególnych Państw Członkowskich, jednakże wpływają na VAT z tego tytułu, że wchodzi w skład podstawy opodatkowania tym podatkiem. Tym niemniej, z uwagi na wskazany charakter dochodów, ekonomiczne skutki związane z podatkami akcyzowymi oddziałują na gospodarki poszczególnych krajów, stąd ocena procesów harmonizacji musi dostrzegać autonomiczne prawo państw do ustanawiania takich podatków na własnych zasadach, realizujących przy okazji nie tylko cele fiskalne. Analizowane Dyrektywy, które harmonizują opodatkowanie podatkiem akcyzowym czynią to wobec produktów, co do których Unia jest zainteresowana ujednolicaniem rynku i kontrolą ich przepływu. Cele harmonizacji w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym produktów energetycznych i energii elektrycznej wskazane zostały w preambułach do dyrektyw. Uwagi te o charakterze ogólnym, wynikające z powszechnej wiedzy ekonomicznej, służą wzmocnieniu argumentacji, że wyłączenia spod regulacji Dyrektywy Energetycznej produktu z uwagi na jego użycie, nie muszą być jedynie postrzegane jako „zharmonizowane” zwolnienie z opodatkowania, lecz, z uwagi na specyficzny sposób wykorzystania energii elektrycznej, pozostaje ona poza zainteresowaniem unifikacją zasad jej opodatkowania.

Przesądzając, przedstawionym wyżej stanowiskiem, możliwość opodatkowania energii

elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych podatkiem akcyzowym, co potwierdza także wyrok ETS z 5 lipca 2007r w sprawie Fendt Italiana Srl przeciwko Agenzia Dogane – Ufficio Dogane di Rento (C-145/06 i C-146/06), powoływany przez obie strony, pozostawała ocena, jaki ma to być podatek i czy, w szczególności, może być to podatek o cechach równoważnych zharmonizowanego podatku akcyzowego. Powołany wyrok akceptujący, co do zasady możliwość opodatkowania podatkiem akcyzowym produktu wyłączonego spod Dyrektywy Energetycznej, na podstawie art. 3 ust 3 Dyrektywy Horyzontalnej przesądza niewątpliwie kwestię, że sporna w sprawie energia elektryczna, wyłączona spod Dyrektywy Energetycznej, może podlegać opodatkowaniu krajowym podatkiem akcyzowym. Powstaje jednak pytanie, jaki ma to być podatek, albowiem na gruncie ustawodawstwa włoskiego nie był to podatek tożsamy z podatkiem akcyzowym zharmonizowanym.

Strona skarżąca zarzucała, że podatek taki, o ile w ogóle może zostać nałożony, musi być innym podatkiem konsumpcyjnym, chociaż brak tu konkretyzacji dopuszczalnych możliwości. Generalnie skarżąca podważa możliwość opodatkowania przedmiotowego produktu podatkiem akcyzowym, z uwagi na jego podobieństwo do podatku zharmonizowanego, co samo w sobie wypełnia uzasadnienie takiego stanowiska.

Tymczasem, zdaniem Sądu, uznanie, że Polska miała prawo opodatkować podatkiem akcyzowym produkt nie będący wyrobem zharmonizowanym w rozumieniu Dyrektywy Horyzontalnej, jakim jest energia elektryczna wykorzystywana w procesach elektrolitycznych, winno było skutkować analizą, czy obowiązujący krajowy podatek akcyzowy spełnia wymogi takiego podatku. Dla tej oceny nie ma, zdaniem Sądu, przesądzającego znaczenia ani nazwa przyjętego podatku, ani ujęcie go w jednym akcie prawnym regulującym także zharmonizowany podatek akcyzowy. Nie sposób bowiem zaakceptować tezy, że inna nazwa podatku i oddzielny akt prawny, przy tożsamych zapisach, zmieniałyby jego ocenę. Jeśli uznać, że Polska miała prawo nałożyć podatek akcyzowy na sporny produkt rodzi się pytanie, jak dalece mogła sięgnąć przy jego konstruowaniu do rozwiązań obowiązujących wobec zharmonizowanego podatku akcyzowego; rezygnacja z których postanowień czyniłaby ten podatek innym podatkiem konsumpcyjnym. Nie budziło bowiem wątpliwości, że regulacje co do opodatkowania energii elektrycznej zużytej w procesie elektrolizy w polskiej ustawie akcyzowej są tożsame z regulacjami dotyczącymi energii elektrycznej objętej podatkiem zharmonizowanym.

Istotą pytania wynikającego z wniosku strony o interpretację była kwestia istnienia,

co do zasady obowiązku naliczania podatku akcyzowego z tytułu zużywania energii elektrycznej w procesach elektrolizy. W krajowej ustawie o podatku akcyzowym regulacje te znajdują się w art. 9 ust 1 i 2 odnoszącym się do przedmiotu opodatkowania, art. 13 odnoszącym się do podmiotu tego podatku, oraz art. 11 wskazującym na moment powstania obowiązku podatkowego. Istnienie tych przepisów, także w zakresie ustalenia stawek, które w ramach autonomii regulacji wewnętrznych, nie muszą być odmienne od zunifikowanych, nie wydają się naruszać poniższych przepisów. Uregulowanie kwestionowaną ustawą opodatkowania samochodów osobowych nie jest podważane jako funkcjonowanie oddzielnego podatku akcyzowego.

Kompetencja Państw Członkowskich w zakresie stanowienia daniny konsumpcyjnej obciążającej towary inne, niż wyroby akcyzowe zharmonizowane podlega ograniczeniu, które wynika z aktu prawa pierwotnego tj. Traktatu ustanawiającego WE oraz aktów prawa wtórnego w postaci, mając na uwadze przedmiot sprawy, Nowej Dyrektywy Horyzontalnej. Wskazane akty prawne zawierają przepisy, które ograniczają swobodę państw członkowskich w zakresie ustanawiania podatków konsumpcyjnych, czy też innych danin publicznych, które obciążają konsumpcję.

Ograniczenia wynikające z TWE występują przede wszystkim w rozdziale poświęconym podatkom (art. 90 – 93). Na szczególną uwagę zasługuje tu art. 90 akapit pierwszy, zgodnie z którym żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe; w akapicie drugim tego artykułu postanowiono, że żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty. Istotne są też regulacje dotyczące swobodnego przepływu towarów (art. 23 – 31). Tu na uwagę zasługuje art. 25 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE) zakazujący stosowania ceł przywozowych i wywozowych oraz opłat o równoważnych skutkach między państwami członkowskimi, tudzież art. 28 zakazujący między państwami członkowskimi ograniczeń ilościowych w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym.

Art. 90 TWE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się na rynku krajowym a produktami przywożonymi z zagranicy, na co wskazał ETS w wyroku z 18 stycznia 2007r. w sprawie C-313/05 Maciej Brzeziński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie.

Wyrok ten wpisuje się w jednolitą linię orzeczniczą, co do wykładni art. 90 TWE.

Na gruncie powołanych wyżej przepisów nie można zarzucić opodatkowaniu energii elektrycznej zużytej w procesie elektrolizy jako produktu nie będącego wyrobem w rozumieniu art. 3 ust 1 Dyrektywy Horyzontalnej, ich naruszenia. Kwestionowane regulacje nie zakłócają konkurencji ani swobody przepływu towarów w handlu pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty.

Zdaniem Sądu przedstawiona argumentacja skutkowałą przyjęciem wniosku, że **Polska miała prawo opodatkować sporny produkt wewnętrznym podatkiem akcyzowym, który w szczególnym przypadku może być tożsamy, w istotnych z punktu widzenia regulacji składowych obowiązku podatkowego, z podatkiem zharmonizowanym. Nie zmienia to jednak statusu tego podatku na podatek zharmonizowany i może powodować niezgodność nakładania jakiś poszczególnych obowiązków z prawem unijnym, nie przekreślając jednak samego prawa do nałożenia podatku.** Konsekwencją bowiem tezy, że Dyrektywa Energetyczna i Dyrektywa Horyzontalna nie zabraniają opodatkowania energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach elektrolitycznych, stąd nie mamy do czynienia z obejściem tych przepisów, jest legalność obowiązującego opodatkowania.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

1. 5. Zwrot należności celnych

Orzekając o niezasadności skargi w sprawie I SA/Bd 513/10 Sąd stwierdził, że **prawidłowa wykładnia art. 2 i art. 58 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia w związku z art. 254 ust.2 zdanie 1 TWE nie pozwalała na przyjęcie, że rozporządzenia nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r oraz nr 1315/88 z dnia 03 maja 1988r. jak również nr 2454/93 mogło znaleźć zastosowanie do zgłoszenia celnego dokonanego, (...) jeżeli rozporządzenia te nie były opublikowane w języku polskim w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.**

Spór w sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności stosowania do towarów objętych zgłoszeniem celnym dokonany po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej postanowień Wspólnotowego Kodeksu Celnego oraz Wspólnej Taryfy Celnej , których publikacja w języku polskim nastąpiła dopiero w dniu 01 października 2004r.

Na wstępie należało przypomnieć, że "Wejście do Unii powoduje, że jej system prawny staje się systemem własnym przystępującego. /.../ W wyniku przystąpienia

na terytorium przystępującego Państwa powstaje porządek, obejmujący dotychczasowy system prawa narodowego oraz całe *acquis communautaire*." (Ewa Łętowska glosa do orzeczenia NSA z 21 października 2004 r., sygn. akt FSK 571/04, OSP 2005/5/71). Od daty przystąpienia Polski do Wspólnoty oba porządki prawne funkcjonują na jej terytorium, jako państwa członkowskiego, wspólnie i jednocześnie, przy czym wspólnotowa część porządku prawnego podlega własnym regułom interpretacji i kontroli zastrzeżonej tylko dla organów wspólnotowych. Zatem, ponieważ problem dotyczy stosowania prawa wspólnotowego - rozporządzenia Komisji (WE), w prawie wspólnotowym należy szukać jego rozwiązania (por. wyrok naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2008r. w sprawie sygn. akt I GSK 964/07).

Szczegółowe warunki przystąpienia uregulowane są w Traktacie o przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, jako "Akt dotyczący warunków przystąpienia", którego uregulowania należą do prawa pierwotnego. Zgodnie z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia od dnia przystąpienia nowe Państwa Członkowskie są związane postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych Państwach Członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym Akcie.

Takim aktem przyjętym przez instytucję Wspólnoty - Komisję (WE) przed przystąpieniem Polski do Wspólnoty są rozporządzenia nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r., nr 1315/88 z dnia 03 maja 1988r., nr 918/83, jak również nr 2454/93 z dnia 02 lipca 1993r.

Zgodnie z art. 58 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia teksty aktów instytucji oraz Europejskiego Banku Centralnego przyjętych przed przystąpieniem i sporządzone przez Radę Komisji i Europejski Bank Centralny m.in. w języku polskim są od dnia przystąpienia tekstami autentycznymi, na tych samych warunkach, co teksty sporządzone w obecnych 11 językach. Art. 58 zdanie 2 stanowi, że teksty te zostaną opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli teksty w obecnych językach były tam publikowane. Jak wynika z powołanego przepisu, teksty aktów instytucji Wspólnoty przyjętych przed przystąpieniem Polski do Wspólnoty powinny zostać sporządzone także w języku polskim i opublikowane po polsku w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, a tak sporządzone i opublikowane mają walor autentyczności.

Zgodnie z art. 254 ust. 2 TWE Rozporządzenia Rady i Komisji /.../, które są skierowane do wszystkich Państw Członkowskich są publikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Wchodzą w życie z dniem w nich określonym lub w jego braku dwudziestego dnia po ich publikacji.

W art. 22 Aktu Przystąpienia wskazano, iż środki wymienione w załączniku IV do niniejszego aktu stosuje się zgodnie z warunkami określonymi w tym załączniku. W części V (Unia Celna) załącznika IV do Aktu wskazano, iż przepisy Wspólnotowego Kodeksu celnego (rozp. Rady EWG nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny) stosuje się do nowych państw członkowskich z zastrzeżeniem postanowień szczególnych.

Dodać jeszcze należało, że zgodnie z Ogłoszeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 maja 2004 r. (M.P. nr 20 z 2004 r., poz.359) Dzienniki Urzędowe Unii Europejskiej w polskiej wersji językowej będą dostępne w sprzedaży i nieodpłatnie do wglądu w Regionalnych Centrach Informacji Europejskiej. Jak wynika z Ogłoszenia, będącego legalną informacją skierowaną do obywateli i organów Państwa, polskie teksty prawa wspólnotowego powinny być dostępne i to także nieodpłatnie dla wszystkich zainteresowanych.

Na tle takiego stanu faktycznego sądy administracyjne tak WSA jak i NSA stwierdzały, iż trudna do zaakceptowania jest teza, że akt prawa wspólnotowego regulujący wprost uprawnienia i obowiązki obywateli polskich /co do wysokości należnego cła/ posiada wobec nich moc wiążącą i może być stosowany mimo, że nie jest opublikowany w prawem przewidziany sposób w ich języku narodowym i nie jest dostępny zgodnie z informacją zawartą w Ogłoszeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 maja 2004 r. w Regionalnych Centrach Informacji Europejskiej (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2005r. sygn. akt I SA/Bd 275/05, wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2008r. sygn. akt I GSK 964/07).

Nie miał jednak racji skarżący żądając oceny tej sytuacji w oparciu o regulacje prawa krajowego-wewnętrznego. Chodzi bowiem o interpretację prawa wspólnotowego, będącego częścią obowiązującego w Polsce porządku prawnego i o rozwiązanie problemu prawnego powstałego na tle stosowania tego prawa.

Po 01 maja 2004 r. na porządek prawny w Polsce składają się dotychczasowy system prawa narodowego oraz szeroko rozumiane prawo wspólnotowe. Prawo wspólnotowe, które poprzez akcesję stało się częścią prawa krajowego, nie podlega jednak tym samym zasadom interpretacji i kontroli, co krajowa część porządku prawnego. Prawo wspólnotowe, traktaty

założycielskie i akty prawne oparte na traktatach są stosowane zgodnie z treścią traktatów i warunkami Aktu dotyczącego warunków przystąpienia oraz zgodnie z zasadami stosowania prawa wspólnotowego tj. zasadą bezpośredniego skutku, pierwszeństwa i efektywności. Ich stosowanie i interpretacja nie opiera się na przepisach prawa krajowego, bowiem wspólnotowy porządek prawny zawiera własne, wspólne uregulowania wiążące we wszystkich państwach Wspólnoty. Stąd żądanie oceny prawa wspólnotowego wedle przepisów Konstytucji RP nie jest uzasadnione.

Po dacie akcesji sądownictwo krajowe stało się sądownictwem wspólnotowym w tym znaczeniu, że sądy krajowe stosują prawo wspólnotowe. Prawo to stosowane jest zatem w sposób zdecentralizowany w państwach członkowskich. Dla zapewnienia jednolitości interpretacji i stosowania prawa wspólnotowego w państwach Unii, interpretacja prawa wspólnotowego i jego wykładnia zgodnie z art. 220 TWE zastrzeżona jest dla Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji, które w zakresie swojej właściwości czuwają nad poszanowaniem prawa w wykładni i stosowaniu Traktatu. Instytucją, która umożliwia sądom krajowym uzyskanie takiej legalnej wiążącej wykładni prawa wspólnotowego, jest instytucja pytań prejudycjalnych.

Zgodnie z art. 234 TWE Sąd każdego z państw członkowskich, który poweźmie wątpliwość, co do wykładni Traktatu oraz ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje Wspólnoty i Europejski Bank Centralny może zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jest to zasadniczy mechanizm współpracy prawnej między sądami krajowymi, a Trybunałem Sprawiedliwości (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2006 r. P 37/05, OTK-A 2006/11/177). Tak więc z mocy powołanego przepisu prawa pierwotnego wykładnia prawa Wspólnoty należy do Trybunału Sprawiedliwości.

Jak wyjaśnił Europejski Trybunał Sprawiedliwości w pkt 12 noty informacyjnej dotyczącej składania przez sądy krajowe wniosków o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym (2005/C143/01), sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, jest co do zasady zobowiązany skierować do Trybunału pytanie prejudycjalne, chyba że Trybunał orzekał już w tej kwestii, a jakkolwiek nowy kontekst nie rodzi poważnych wątpliwości co do możliwości stosowania jego wcześniejszego orzecznictwa.

W tym miejscu wskazać należało, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości odpowiadając na pytanie wniesione w trybie art. 234 TWE przez Krajský soud v Ostrave

(Republika Czeska) wypowiedział się w kwestii możliwości powoływania się na przepisy wspólnotowe nie przetłumaczone na język państwa członkowskiego, przy czym chodziło o rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 2003 r., które po przystąpieniu Republiki Czeskiej do Wspólnoty, w chwili popełnienia spornych czynów nie zostało jeszcze opublikowane w języku czeskim.

W pkt 51 orzeczenia z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie C-161/06 Skoma Lux przeciwko Celní reditelství Olomouc (Dz. Urz. WE C Nr 51, str. 13 z dnia 23 lutego 2008r.) Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, że "art. 58 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia sprzeciwia się, aby obowiązki zawarte w przepisach wspólnotowych, które nie zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w języku nowego państwa członkowskiego, jeżeli język ten jest językiem urzędowym Unii, mogły zostać nałożone na jednostki w tym państwie, nawet jeżeli mogły one zapoznać się z tymi uregulowaniami przy użyciu innych środków." Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił także (pkt 61), że orzekając o niemożności powoływania się na rozporządzenie wspólnotowe nie opublikowane w języku państwa członkowskiego wobec jednostek w tym państwie członkowskim Europejski Trybunał Sprawiedliwości dokonuje wykładni prawa wspólnotowego w rozumieniu art. 234 TWE. Wskazać należy, że jednoznaczna i dokładna odpowiedź w przedmiocie wykładni prawa wspólnotowego w praktyce determinuje treść orzeczenia sądu krajowego w danej sprawie, a także mimo braku wyraźnego uregulowania tej kwestii, faktycznie ma moc powszechnie obowiązującą, zważywszy, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości dba o jednolitość orzecznictwa i często odwołuje się do swoich wcześniejszych orzeczeń.

Mając na względzie powyższe zauważyć należało, że powołane orzeczenie zawiera wykładnię art. 2 i art. 58 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia w związku z art. 254 ust. 2 zdanie 1 TWE, a rozważania w nim zawarte znajdują pełne zastosowanie do kwestii będącej przedmiotem sprawy niniejszej.

W tym stanie rzeczy w ocenie Sądu **prawidłowa wykładnia art. 2 i art. 58 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia w związku z art. 254 ust.2 zdanie 1 TWE nie pozwalała na przyjęcie, że rozporządzenia nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r oraz nr 1315/88 z dnia 03 maja 1988r. jak również nr 2454/93 mogło znaleźć zastosowanie do zgłoszenia celnego dokonanego dnia 08 czerwca 2004 r. jeżeli rozporządzenia te nie były opublikowane w języku polskim w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.**

W orzecznictwie tut. Sądu jak również Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony został pogląd, że przesłanką możliwości powoływania się wobec jednostek na prawo wspólnotowe jest jego prawidłowa publikacja w języku polskim w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, zaś elektroniczne wersje tłumaczeń nie gwarantują w dostatecznym stopniu pewności prawa i równości obywateli Unii. Pogląd ten Sąd w w całości poparł. Nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której obywatele jednych krajów Unii są zobowiązani do przestrzegania prawa, z którym mogą zapoznać się w swoim języku ojczystym w powszechnie dostępnych przewidzianych prawem organach publikacji, a obywatele innych (nowych) krajów są zawiązani przepisami prawa, z którymi w taki sposób nie mogą się zapoznać.

Z powyższego wynikało zatem, iż od dnia opublikowania wskazanych powyżej rozporządzeń w szczególności ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny tj. od dnia 01 października 2004 r. mają one moc obowiązującą na terytorium RP. Konsekwencją takiego stanowiska, jest uznanie, iż organ prawidłowo rozpatrzył złożony przez stronę Skarżącą wniosek w trybie art. 236 WKC. Sąd akceptuje stanowisko prezentowane przez organ celny, iż Spółka sama wskazywała taki tryb rozstrzygnięcia albowiem w piśmie z dnia 15 maja 2009r pełnomocnik strony stwierdził, iż ;”...wniosek z dnia 9 lutego 2009 roku o zwrot opłat pobranych z tytułu wprowadzenia towaru na obszar Wspólnoty organ winien rozpatrywać w kontekście przepisu art. 2, art. 7 Konstytucji RP z dnia 02 kwietnia 1997r. oraz przepisu 72 par. 1 w zw. z art. 1 ust.1 i 3 ustawy Ordynacja podatkowa.(...) Ewentualnie w przypadku, gdyby organ uznał, iż wskazane powyżej przepisy nie mają w przedmiotowej sprawie zastosowania na podstawie odpowiednio stosowanego przepisu art. 236 WKC”.

Orzeczenie jest prawomocne.

2. Postępowanie administracyjne

2. 1. Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji

Orzekając w sprawie I SA/Bd 440/10 Sąd stwierdził, iż **podatnik, który zamierza podjąć prowadzenie działalności gospodarczej ma prawo uzyskać informację o zakresie jego odpowiedzialności jako podatnika (spółki) za działania biura rachunkowego, posiadającego pełnomocnictwo ogólne.**

Spór sprowadzał się do rozstrzygnięcia, czy zgodna z prawem jest odmowa wszczęcia postępowania w sprawie z wniosku skarżącego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem organu opisane w treści postawionych pytań przyszłe działania, nie były skutkiem rozważanych (planowanych) działań podatnika. Nie stanowią one sytuacji, która może zająć z istotnym stopniem prawdopodobieństwa. Wniosek nie dotyczy indywidualnej, skonkretyzowanej sprawy, lecz oceny skutków prawnych zaistnienia czysto hipotetycznej sytuacji faktycznej – skonstruowanego (wymyślnego) przez wnioskodawcę zdarzenia przyszłego. Powyższe wykracza poza zakres przedmiotowy pisemnej interpretacji przepisów prawa. Uznano, że opisane przez podatnika zdarzenie nie może nastąpić. Z uwagi na jego hipotetyczny charakter nie stanowi zdarzenia przyszłego, które może być przedmiotem pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Strona skarżąca natomiast wskazywała, że przywołane we wniosku okoliczności wyczerpują zdarzenie przyszłe, o którym mowa w art.14 b § 2 Ordynacji podatkowej, a opisana przez skarżącego sytuacja może zająć z istotnym stopniem prawdopodobieństwa.

Sąd przytoczył stanowisko prezentowane w doktrynie, iż leżący po stronie zainteresowanego obowiązek przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie powinien budzić wątpliwości. Wymaga podkreślenia, że podany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczy granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne. Obowiązek zainteresowanego przedstawienia stanowiska w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie powinien być pojmowany zbyt rygorystycznie. Za wystarczające można by uznać, że będzie on spełniony, jeżeli zainteresowany w jasny sposób wskaże przedmiot swoich wątpliwości. Należało przyjąć, że w tym przypadku nie chodzi o pełną ocenę prawną przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, lecz o zrozumiałe przedstawienie zagadnienia, które w ocenie wnioskodawcy wymaga wyjaśnienia. Od zainteresowanego bowiem nie można wymagać pełnej kompetencji w tej sprawie. Celem wprowadzenia rozważanego rozwiązania jest wyjaśnienie problemu prawnego przez organ podatkowy, a nie przez samego wnioskodawcę (S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa – komentarz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, W-wa 2007, s.100).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy należało stwierdzić, że opisane we wniosku okoliczności w przedmiocie skutków - na gruncie prawa podatkowego - działań biura rachunkowego, legitymującego się pełnomocnictwem udzielonym przez podatnika mieszczą się w pojęciu zdarzenia przyszłego, o którym mowa w art.14b § 2

Ordynacji podatkowej. Odnosi się to w szczególności do działań opisanych w punktach 1 i 2 na s. 2 zaskarżonego postanowienia i wiąże się ze złożeniem remanentu likwidacyjnego wraz z deklaracjami aktualizującymi tzn. NIP 2, NIP C, PIT X5 przez biuro rachunkowe, posiadające pełnomocnictwo ogólne. W konsekwencji sprowadza się do skutków tak złożonych dokumentów na rozliczenie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego i funkcjonowanie podatnika tych podatków w świetle przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem Sądu **podatnik, który zamierza podjąć prowadzenie działalności gospodarczej ma prawo uzyskać informację o zakresie jego odpowiedzialności jako podatnika (spółki) za działania biura rachunkowego, posiadającego pełnomocnictwo ogólne.** Do tego sprowadza się istota pytania wnioskodawcy. Nie znalazło uzasadnienia zawężanie pojęcia „zdarzenia przyszłego” w rozumieniu art.14b § 2 Ordynacji podatkowej wyłącznie do zdarzeń pewnych, czy planowanych, wobec braku normatywnej definicji tego pojęcia.

Sąd podzielił pogląd prezentowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, stosownie do którego postępowanie w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest, na gruncie prawa publicznego, specyficznym uregulowaniem. Przedmiotem tego postępowania jest dokonanie wykładni zagadnienia prawnego przedstawionego uprawnionemu organowi do wyjaśnienia w ramach określonych Rozdziałem 1a Działu I ustawy Ordynacja podatkowa. Istotnym wyróżnikiem tego postępowania pozostaje oddzielenie kognicji organu w poznawaniu stanu faktycznego od sfery stosowania (wykładni) prawa. Jest to zatem wyłom od fundamentów postępowania administracyjnego, w których zgodność faktów z rzeczywistością (prawda obiektywna) wyznacza przebieg stosowania prawa. W postępowaniu interpretacyjnym stan faktyczny przedstawiony we wniosku może mieć charakter hipotetyczny, natomiast rzeczą uprawnionego organu jest, przy wystarczającej "precyzyjności" tego stanu, udzielenie odpowiedzi, czyli wydanie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie (zob. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 6 kwietnia 2009r., sygn. akt I SA/Go 214/09; wyrok WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 1 lipca 2009r., sygn. akt I SA/Gd 269/09).

Mając na uwadze powyższe, za niezasadne należało uznać stanowisko organu o odmowie wszczęcia postępowania o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – we wskazanej wyżej części - z przyczyn podanych w zaskarżonym

postanowieniu, czym naruszono przepisy art.14b § 2 i art. 165a § 1 w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej.

Sąd podkreślił, że przywołane w odpowiedzi na skargę okoliczności nie były podniesione przez organ w zaskarżonym postanowieniu oraz w poprzedzającym postanowieniu. Organ odmówił wszczęcia postępowania nie z tej przyczyny, że w zakresie tych samych elementów stanu faktycznego, sprawa została już rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji, lecz z uwagi na okoliczność, że nie wystąpiło zdarzenie przyszłe w rozumieniu art.14b § 2 Ordynacji podatkowej. Zaznaczyć należało, że Sąd nie będzie zastępował organu i odnosił się do tego zagadnienia, skoro nie zostało ono uprzednio ocenione przez organ w zaskarżonym postanowieniu. Przesłanki odmowy wszczęcia postępowania należało zawrzeć w postanowieniu, aby w ten sposób umożliwić wnioskodawcy ewentualną polemikę ze stanowiskiem organu i postawienie zarzutów we wnoszonej skardze.

Sąd zauważył, że brak jest konsekwencji ze strony organu co do oceny – na płaszczyźnie przepisów prawa podatkowego – skutków składania przez biuro rachunkowe np. remanentu likwidacyjnego, czy deklaracji aktualizujących. W odpowiedzi na skargę bowiem organ twierdził, że wyczerpało to elementy stanu faktycznego sprawy rozstrzygniętej decyzją prawomocną (skarżący nie skorzystał z prawa jej zaskarżenia i nie wniósł odwołania), a w zaskarżonym postanowieniu odmówił wszczęcia postępowania, ponieważ nie jest to zdarzenie przyszłe w rozumieniu art.14b § 2 Ordynacji podatkowej.

Powoływanie się przez organ na ww. decyzję oraz wcześniejszą odmowę wydania interpretacji potwierdziło niezasadność stanowiska organu w przedmiotowej sprawie. Skoro oznaczone elementy stanu faktycznego mogły i były poddawane ocenie na gruncie prawa podatkowego w wydanej decyzji, co następnie skutkowało odmową wydania interpretacji (z powodu powielenia stanu faktycznego w tych dwóch sprawach), to brak podstaw do twierdzenia, że opisane zdarzenie nie może ze swej istoty stanowić przedmiotu oceny w drodze interpretacji, bowiem dotyczy stanu tak wymyślonego przez podatnika, że wręcz nieprawdopodobnego.

W tym miejscu jeszcze raz należało podkreślić, że ocena, czy przedstawione przez podatnika okoliczności stanowią te same elementy stanu faktycznego, które były poddawane już analizie w decyzji oraz w postanowieniu o odmowie wydania interpretacji, ze stanem faktycznym podanym we wniosku w przedmiotowej sprawie, jest odrębnym zagadnieniem, której to oceny organ dokona ponownie rozpatrując sprawę, co wyżej zostało już zaznaczone.

Za prawidłowe natomiast należało uznać stanowisko organu w zakresie odmowy wszczęcia postępowania odnoszącego się do takich zagadnień, jak np. zachowania pracowników organu, oceny tych zachowań, prawa do odszkodowania, sposobu naprawienia wyrządzonej szkody. W ocenie Sądu kwestia choćby prawa do odszkodowania za niezgodne z prawem działania pracowników organu nie mieściło się w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, bowiem dotyczy zdarzeń wykraczających poza materię regulowaną tą instytucją. Sąd zauważył, że nie każde zdarzenie podlega ocenie na gruncie przepisów prawa podatkowego, nawet jeżeli ono wiąże się z działaniem organu podatkowego.

Ponadto interpretacja nie może także służyć do podważania decyzji, która stała się prawomocna na skutek nie skorzystania z podstawowego prawa do jej zaskarżenia, tj. do wniesienia odwołania.

Orzeczenie jest prawomocne.

2. 2. Odmowa przywrócenia terminu do wniesienia odwołania

Orzekając w sprawie I SA/Bd 411/09 Sąd zauważył, że **w przypadku, gdy ze stanu faktycznego sprawy (zwrotnych potwierdzeń odbioru przesyłek kierowanych do podatnika) wynika, że zawiadomienia o ich pozostawieniu na poczcie umieszczane są w różnych miejscach, a mianowicie na drzwiach adresata, w oddawczej skrzynce listowej, w jego biurze lub w innym miejscu, o którym stanowi art. 150 § 2 Ordynacji podatkowej, uwzględniając przy tym obowiązek ciążący na właścicielu, współwłaścicielach, względnie spoczywający na operatorze publicznym świadczącym powszechne usługi pocztowe umieszczania w budynkach wielorodzinnych oddawczych skrzynek pocztowych (art. 37 ustawy Prawo pocztowe) – nie można uznać za skutecznie doręczonej decyzji podatkowej poprzez pozostawienie zawiadomienia na drzwiach adresata bez ustalenia, czy w budynku, w którym mieszka podatnik, znajdowała się w dacie dwukrotnego zawiadomienia (awizowania) oddawcza skrzynka pocztowa.**

W stanie faktycznym sprawy brak było podstaw do uznania za skuteczne doręczenie decyzji w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej, tj. w trybie dwukrotnego awizowania, tzw. fikcji prawnej.

Zgodnie z art. 150 § 2 Ordynacji podatkowej zawiadomienie o pozostawieniu pisma w miejscu określonym w § 1 umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe, bądź w widocznym miejscu przy wejściu

na posesję adresata. W tym przypadku doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Z powołanej regulacji wynika, że pierwszeństwo w pozostawieniu adresatowi zawiadomienia o przesyłce przechowywanej na poczcie przez okres 14 dni ma skrzynka listowa, a nie drzwi adresata, czy też inne miejsce, o którym mowa w tym przepisie.

Jeśli zatem w stanie faktycznym konkretnej sprawy jest możliwość pozostawienia awizo w skrzynce listowej, to niezgodne z prawem (powołanym przepisem) jest umieszczenie zawiadomienia na drzwiach adresata lub w innym miejscu.

W okolicznościach sprawy, jak wynikało z akt administracyjnych, w szczególności ze zwrotnego potwierdzenia odbioru awizo dwukrotnie zostało pozostawione na drzwiach adresata.

Zauważyć w tym miejscu należało, że w aktach sprawy znajdowały się zwrotne potwierdzenie odbioru postanowienia wydanego w tej sprawie – stanowiącego o wezwaniu skarżącego do usunięcia braku formalnego wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania, w postaci złożenia środka zaskarżenia (odwołania). Z jego treści wynika, że awizo zostało pozostawione w skrzynce pocztowej adresata. Z kolei ze zwrotnego potwierdzenia odbioru zawiadomienia o zajęciu rachunku bankowego wraz z tytułami wykonawczymi nie wynika w zasadzie, gdzie pozostawiono awizo, bowiem listonosz wypełniając zwrotne potwierdzenie odbioru określił skrzynkę listową, drzwi adresata, a także biuro i inne pomieszczenie, w którym adresat wykonuje swoje czynności.

Powyższe wskazywało na błędy doręczyciela w zakresie wypełniania zwrotek, jednak przede wszystkim poddaje w wątpliwość ustalony stan faktyczny w przedmiocie możliwości prawnej pozostawiania awizo pod wskazanym adresem na drzwiach adresata. Jeśli bowiem pod wskazanym adresem znajduje się skrzynka pocztowa, to doręczenie przesyłki poprzez jej dwukrotne awizowanie na drzwiach adresata, jest nieskuteczne w myśl art. 150 § 2 Ordynacji podatkowej. Awizo winno być pozostawione przede wszystkim w skrzynce listowej.

Przypomnieć należało, że doręczenie poprzez tzw. fikcję prawną ma charakter wyjątkowy, zatem winno być interpretowane ściśle i uznawane za skuteczne tylko w sytuacjach (stanach faktycznych) niebudzących wątpliwości. Powyższe potwierdza – jednolite w tym zakresie stanowisko judykatury, prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Uregulowany w art. 150 § 2 Ordynacji podatkowej sposób doręczenia stanowiący fikcję prawną - ustanowioną na zasadzie wyjątku - nie może budzić wątpliwości. Jeśli takowe istnieją nie można przyjąć, iż doszło do skutecznego doręczenia korespondencji (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2008r., sygn. akt III SA/Wa 871/08, LEX nr 490212). Dla uznania, że decyzja została skutecznie doręczona stronie w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej konieczne jest wykazanie przez organ administracji, że placówka pocztowa zawiadomiła adresata w sposób nie budzący wątpliwości o nadejściu pisma i miejscu, gdzie może je odebrać (por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006r., sygn. akt I FSK565/05, LEX nr 187585). Samo tylko dwukrotne awizowanie przesyłki nie jest wystarczające dla uznania, że doszło do skutecznego doręczenia pisma. Organ prowadzący postępowanie musi dysponować niebudzącymi wątpliwości dowodami potwierdzającymi zawiadomienie adresata o nadejściu przesyłki, pozostawieniu jej w oddawczym urzędzie pocztowym przez określony czas; z akt musi też jednoznacznie wynikać, gdzie to zawiadomienie zostało umieszczone. Skutek prawny doręczenia mogą mieć tylko takie czynności doręczającego, które realizują wszystkie wymogi określone w § 2 art. 44 k.p.a. (por. wyrok WSA w Opolu z dnia 6 lutego 2008r., sygn. akt I SA/Op 314/07, LEX nr 437617). Adresat musi być zawiadomiony w sposób niebudzący wątpliwości zarówno o pozostawieniu pisma, miejscu, gdzie może je odebrać, jak i terminie odbioru. Brak takiego zawiadomienia lub wątpliwość czy zostało ono dokonane, czyni doręczenie zastępcze bezskutecznym (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2006r., sygn. akt VII S.A./Wa 1871/06, LEX nr 304129).

Stan faktyczny sprawy budził uzasadnione wskazanymi dowodami wątpliwości, co do skuteczności doręczenia przedmiotowej przesyłki. Zwrotne potwierdzenia odbioru znajdujące się w aktach sprawy wskazywały na możliwość doręczenia awizo do skrzynki pocztowej adresata. Poza tym stanowią one też o niewłaściwym działaniu doręczyciela, które poddaje w wątpliwość rzetelność wykonywanych obowiązków w zakresie doręczeń (obowiązek prawidłowego wypełniania zwrotnego potwierdzenia odbioru doręczanej korespondencji).

Niebagatelne znaczenie posiada też w sprawie obowiązek instalowania w budynkach oddawczych skrzynek pocztowych przez właściciela lub współwłaścicieli nieruchomości, względnie przez operatora publicznego świadczącego powszechne usługi pocztowe. Zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 12 czerwca 2003r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1159 jednolity tekst ze zm.) właściciel lub współwłaściciele:

- 1) nieruchomości, której częścią składową jest budynek,

- 2) budynku stanowiącego odrębną nieruchomość
- są obowiązani umieścić oddawczą skrzynkę pocztową.

2. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, jest realizowany:

- 1) w budynkach jednorodzinnych - przez umieszczenie oddawczej skrzynki pocztowej przed drzwiami wejściowymi do budynku lub w ogólnie dostępnej części nieruchomości;
- 2) w budynkach wielorodzinnych, w których wyodrębnione są co najmniej 3 lokale - przez umieszczenie w ogólnie dostępnej części nieruchomości zestawu oddawczych skrzynek pocztowych w liczbie odpowiadającej liczbie samodzielnych lokali mieszkalnych oraz lokali o innym przeznaczeniu, jeżeli posiadają osobny adres.

Z przepisu ust. 3 wynika, że operator publiczny ma prawo instalowania i użytkowania, na terenach wiejskich lub obszarach o rozproszonej zabudowie, własnych oddawczych skrzynek pocztowych, po uzgodnieniu z właściwym wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), na warunkach uzgodnionych z właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości. Natomiast ust. 4 tej regulacji stanowi, że przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku zainstalowania przez operatora publicznego świadczącego powszechne usługi pocztowe oddawczych skrzynek pocztowych zgodnie z ust. 3.

Z powołanego przepisu wynika w sposób jednoznaczny, iż w budynku wielorodzinnym, w jakim mieszka skarżący, winna być zainstalowana oddawcza skrzynka pocztowa. Wypada w tym miejscu dodać – jak wynika z doświadczenia życiowego – że przywołany obowiązek instalowania w budynkach wielorodzinnych oddawczych skrzynek pocztowych jest przestrzegany.

Wobec zaprezentowanych rozważań nie można było w okolicznościach faktycznych sprawy uznać za skutecznie doręczonej przesyłki (decyzji) poprzez pozostawienia zawiadomienia na drzwiach adresata bez ustalenia, czy w budynku, w którym zamieszkuje skarżący, znajdowała się w dacie awizowania oddawcza skrzynka pocztowa.

Reasumując tę część rozważań Sąd zauważył, że w przypadku, gdy ze stanu faktycznego sprawy (zwrotnych potwierdzeń odbioru przesyłek kierowanych do podatnika) wynika, że zawiadomienia o ich pozostawieniu na poczcie umieszczane są w różnych miejscach, a mianowicie na drzwiach adresata, w oddawczej skrzynce listowej, w jego biurze lub w innym miejscu, o którym stanowi art. 150 § 2 Ordynacji podatkowej, uwzględniając przy tym obowiązek ciążący na właścicielu,

współwłaścicielach, względnie spoczywający na operatorze publicznym świadczącym powszechne usługi pocztowe umieszczania w budynkach wielorodzinnych oddawczych skrzynek pocztowych (art. 37 ustawy Prawo pocztowe) – nie można uznać za skutecznie doręczonej decyzji podatkowej poprzez pozostawienie zawiadomienia na drzwiach adresata bez ustalenia, czy w budynku, w którym mieszka podatnik, znajdowała się w dacie dwukrotnego zawiadomienia (awizowania) oddawcza skrzynka pocztowa.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. Sprawy ogólnoadministracyjne

3. 1. Odsetki ustawowe od zaległych uposażeń

Badając zaskarżoną decyzję w sprawie II SA/Bd 327/09 Sąd między innymi stwierdził, że **zniweczenie skutku przedawnienia za powyższy okres nie może wiązać się ze spełnieniem przez organ przedawnionego świadczenia głównego, albowiem organ nie zrzekł się zarzutu przedawnienia (ani odsetek, ani roszczenia głównego). Sama zaś wypłata świadczenia głównego stanowi fakt obojętny dla przedawnienia odsetek, albowiem nie jest tożsama ze zrzeczeniem się przez dłużnika zarzutu przedawnienia, albowiem zrzeczenie to musi być wyraźne i nie może o nim świadczyć sam fakt uiszczenia należności.**

Przedmiotowa sprawa została poprzedzona toczącym się już wcześniej postępowaniem o wypłatę odsetek od sum uposażeń skarżącego. Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z 9 lipca 2008 r. w sprawie II SA/Bd 407/08 zakwestionował stanowisko organów w przedmiocie odmowy wypłaty dochodzonych przez stronę odsetek i wyraził pogląd zgodny z utrwalonym już orzecznictwem sądów administracyjnych, że należy odróżnić skutki uchylenia decyzji o zwolnieniu ze służby od skutków unieważnienia decyzji w tym przedmiocie. Sąd podkreślił, że w pierwszym przypadku to organ miałby rację uznając, że dopiero od momentu ponownego przystąpienia przez skarżącego do wykonywania obowiązków służbowych i przyjęcia go na stan ewidencyjny Wojskowej Komendy Uzupełnień w wyniku rozkazu z 2006 r., zaistniałaby wymagalność uposażenia. Od dnia ponownego przystąpienia do wykonywania obowiązków służyłoby żołnierzowi zawodowemu dopiero prawo do uposażenia i innych należności. Decyzja uchylająca bowiem wywiera skutki "ex nunc", czyli na przyszłość.

Zgoła jednak odmienne, jak podkreślał Sąd, były skutki decyzji stwierdzającej nieważność wydanego rozstrzygnięcia. Stwierdzając nieważność decyzji organ wskazuje na ciężką wadliwość decyzji obarczającą ją z mocy prawa od dnia wydania, to jest ze skutkiem "ex tunc". Stwierdzenie to (o charakterze deklaratoryjnym) ma moc wsteczną - eliminuje skutki prawne wadliwej decyzji, tak jakby w ogóle nie została podjęta, co oznacza, że wypowiedzenie nie było skuteczne, a więc skarżący skutecznie nie został zwolniony, co jest równoznaczne z pełnieniem przez niego przez cały czas służby. We wskazanej ocenie Sądu, uposażenie skarżącego oraz dodatki do niego były zatem wymagalne już w marcu 2003 r., łącznie z odsetkami jako świadczeniem akcesoryjnym (ubocznym).

Takie samo zresztą stanowisko w zakresie wskazanego momentu wymagalności świadczenia zostało już ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyroki: - WSA w Bydgoszczy z 16.06.2009 r., sygn. Akt II SA/Bd 276/09, - WSA w Bydgoszczy z 13.05.2009 r., sygn. akt II SA/Bd 240/09, - WSA w Bydgoszczy z 5.05.2009r., sygn. akt II SA/Bd 200/09, - WSA w Poznaniu z 30.04.2009 r., sygn. II SA/Po 154/09).

W konsekwencji powyższego ponownie rozpoznając sprawę należało uwzględnić fakt, że właściwa interpretacja przepisu art. 75 ust. 3 ustawy pragmatycznej wymaga uznania, że zarówno świadczenie główne, jak i odsetki od tego świadczenia rozpoczęły swój bieg od marca 2003 r., od kiedy zaprzestano wypłaty uposażenia. Fakt ten jednak mógł spowodować (do czego doszło w niniejszej sprawie) poważne i niekorzystne konsekwencje dla strony, która w stosownym czasie nie wystąpiła z roszczeniem o należność główną, jak i odsetki, albowiem przepis art. 75 ust. 1 w/w ustawy stanowi, że roszczenia z tytułu prawa do uposażenia i dodatków, ulegają przedawnieniu z upływem trzech lat od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. Trzyletni okres przedawnienia należy rzecz jasna odnieść tak do zaległego uposażenia głównego, jak również do odsetek. Okoliczność ta nie była zresztą sporna, lecz należy zaznaczyć, że wynika ona z akcesoryjnego charakteru odsetek i jest zgodna z wykładnią systemową (por. wyrok Sądu Najwyższego z 2.07.2008 r., sygn. II PK 10/08, Lex 442828). Trudno byłoby w ogóle zakładać, że przedawnienie roszczenia o odsetki mogłoby przekraczać trzy lata i mogłoby przedawnić się po przedawnieniu roszczenia o uposażenie (por. uchwałę 7 Sędziów Sądu Najwyższego z 26.01.2005 r., sygn. akt III CZP 42/04, w której stwierdzono, że: „Szeroko także jest przyjęta wspólnie w poszczególnych systemach prawnych oraz w obrocie międzynarodowym, wywodzona z akcesoryjności reguła, że wraz z przedawnieniem

się roszczenia głównego przedawniają się roszczenia o świadczenia uboczne, choćby nawet nie upłynął jeszcze termin ich przedawnienia. Regułę tę należy uznać za obowiązującą również w prawie polskim, pomimo niewyrażenia jej wprost w kodeksie cywilnym”). W związku z powyższym skarżący mógłby skutecznie domagać się zapłaty odsetek za cały sporny okres zwłoki w wypłacie uposażenia, w sytuacji gdyby – po pierwsze należność główna nie uległa przedawnieniu, - po wtóre, wystąpił o odsetki we właściwym czasie, a więc przed upływem 3 lat od powstania zwłoki.

Nie można było się zgodzić z twierdzeniem strony, że fakt uiszczenia przez organ przedawnionej należności głównej przerwał bieg przedawnienia roszczenia o odsetki. Dopóki bowiem organ nie wypłacił stronie należności głównej, odsetki jako świadczenie akcesoryjne dzieliło los świadczenia głównego i nie miało samodzielnego bytu prawnego (por. w/w uchwałę 7 Sędziów Sądu Najwyższego z 26.01.2005 r., sygn. akt III CZP 42/04).

W wyroku z 2.06.2005 r., sygn. I ACa 1867/04, Sąd Apelacyjny w Poznaniu stwierdził, że: „*odsetki za opóźnienie w spełnieniu świadczenia głównego są tak dalece powiązane z tym świadczeniem, że uzasadnione pozostaje twierdzenie o ich akcesoryjności wobec tego świadczenia. W konsekwencji przymiot ten wymusza konieczność przyjęcia, że wraz z przedawnieniem roszczenia głównego przedawniają się roszczenia o świadczenia uboczne, choćby nie upłynął jeszcze termin ich przedawnienia*”.

Sąd podkreślił, iż **zniweczenie skutku przedawnienia za powyższy okres nie może wiązać się ze spełnieniem przez organ przedawnionego świadczenia głównego, albowiem organ nie zrzekł się zarzutu przedawnienia (ani odsetek, ani roszczenia głównego). Sama zaś wypłata świadczenia głównego stanowi fakt obojętny dla przedawnienia odsetek, albowiem nie jest tożsama ze zrzeczeniem się przez dłużnika zarzutu przedawnienia, albowiem zrzeczenie to musi być wyraźne i nie może o nim świadczyć sam fakt uiszczenia należności** (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 30.09.2005 r., sygn. I ACa 693/05, Lex 164623). Zrzeczenie się zarzutu przedawnienia jest czynnością prawną a nie faktyczną. Należy przytoczyć również tutaj wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 4.12.2003 r., sygn. I ACa 679/03, Lex 193732, w którym stwierdził: „*Bieg przedawnienia przerywa się przez uznanie roszczenia przez osobę, przeciwko której roszczenie przysługuje. Jedną z form uznania jest tzw. uznanie niewłaściwe określone ogólnie jako przyznanie istnienia długu wobec wierzyciela. Musi być ono zindywidualizowane i wywołuje skutek z art. 123 § 1 k.c. tylko w jego granicach. Zapłata zaś należności głównej nie stanowi jednocześnie, gdy nie towarzyszy jej żadne dodatkowe oświadczenie, np. przyznające istnienie opóźnienia,*

podstawy do traktowania jej jako uznania niewłaściwego co do odsetek przerywającego bieg przedawnienia roszczenia odsetkowego”.

Ustosunkowując się do zarzutu skargi dotyczącego przyznania odsetek od kwot netto, a nie brutto, Sąd zauważył, iż w sytuacji wypłacenia stronie odsetek od uposażenia brutto – jak chce tego strona - otrzymałaby ona świadczenie powiększone o wartość podatku dochodowego od uposażenia, a więc o należność, która zgodnie z art. 3 ust. 1 w/w ustawy winna przypadać nie jej, lecz organowi podatkowemu. Gdyby obowiązujące przepisy podatkowe nakazywały odprowadzenie tej należności do budżetu Państwa, to strona miałaby słuszność domagając się wypłaty odsetek od uposażenia brutto, albowiem musiałaby odprowadzić otrzymaną kwotę podatku. Przepisy podatkowe nie przewidują jednak opodatkowania odsetek od zaległych uposażeń. Wynika to z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 95 z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000, Nr 14, poz. 176 j.t.), który stanowi, że wolne od podatku są odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty wynagrodzeń i świadczeń z tytułu stosunku służbowego. W konsekwencji w razie wypłacenia stronie odsetek od uposażenia brutto, otrzymałaby ona świadczenie nienależnie powiększone o wartość podatku dochodowego od uposażenia.

Ustosunkowując się do zarzutu, błędnego obliczenia odsetek, które zdaniem strony powinny zostać naliczone do dnia ich zapłaty, Sąd podkreślił, że przepis art. 75 ust. 3 ustawy pragmatycznej stanowi, że: *W razie zwłoki w wypłacie uposażenia i innych należności, o których mowa w jej art. 73, żołnierzowi zawodowemu przysługują odsetki ustawowe od dnia, w którym uposażenie lub inna należność pieniężna stały się wymagalne.* Z przepisu art. 75 ust. 3 ustawy pragmatycznej wynika, że istnienie podstawy prawnej do naliczania odsetek wiąże się z występowaniem zwłoki w wypłacie uposażenia, a więc ze stanem braku jego wypłaty. Z momentem zaś uiszczenia opóźnionego świadczenia odpada podstawa dalszego naliczania odsetek, albowiem od tego momentu zakończyła się sytuacja pozostawiania organu w zwłoce z wypłatą uposażenia. Roszczenie o zapłatę świadczenia głównego wygasło, a odsetki stały się tym samym odrębną od roszczenia głównego należnością, która uzyskuje cechy należności głównej.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 2. Wygaśnięcie mandatu radnego

Rozstrzygając w sprawie II SA/Bd 728/09 tut. Sąd w ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym przyjął, że **wygaśnięcie mandatu radnego następuje już w momencie,**

kiedy jego oświadczenie o zrzeczeniu się mandatu zostało przekazane radzie gminy. Fakt, że oświadczenie to zostaje później cofnięte nie wpływa na skuteczność złożonego oświadczenia.

Ustalony przez Sąd w niniejszej sprawie stan faktyczny był bezsporny: radny Rady Miejskiej pełnił funkcję wiceprezesa stowarzyszenia sportowego, czym naruszył określony w art. 24f ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym zakaz łączenia mandatu radnego z prowadzeniem działalności gospodarczej wykorzystującej mienie gminy, w której sprawowany jest mandat. W dniu 29 lutego 2008 r. pisemnie zrzekł się mandatu radnego. Natomiast w dniu 9 czerwca 2008 r. cofnął owe zrzeczenie się mandatu radnego.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z ww. wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2009 r. niniejsza sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, a stosownie do art. 190 p.p.s.a. sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelnego Sąd Administracyjny. W konsekwencji Sąd w niniejszym składzie zobowiązany jest, w ślad za NSA, przyjąć, że **wygaśnięcie mandatu radnego następuje już w momencie, kiedy jego oświadczenie o zrzeczeniu się mandatu zostało przekazane radzie gminy. Fakt, że oświadczenie to zostaje później cofnięte nie wpływa na skuteczność złożonego oświadczenia.**

Rozważając kwestię wskazaną w końcowej części uzasadnienia wyroku NSA należy zauważyć, iż ze znajdującego się w aktach sprawy pisma rady miejskiej z dnia wynika, że osoba o której mowa była wiceprezesem w stowarzyszenia sportowego w okresie pełnienia mandatu i zanim zrzekł się tegoż mandatu. Oznacza to, że przesłanka wygaśnięcia mandatu z przyczyny wskazanej w art. 190 ust. 1 pkt 2a Ordynacji wyborczej zaistniała wcześniej niż radny złożył oświadczenie o zrzeczeniu się mandatu. Fakt, że – jak wynika ze wskazanego pisma – radny w dniu 29 lutego 2008 r. nie był już wiceprezesem stowarzyszenia nie spowodował, że wskazana przesłanka wygaśnięcia mandatu wygasła.

Powyższa okoliczność pozostaje „w granicach sprawy”, o których mowa w art. 134 § 1 p.p.s.a. Zgodnie zaś z tym przepisem sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

W momencie orzekania przez Wojewodę istniała zatem przesłanka wygaśnięcia mandatu radnego, niezależnie od kwestii skuteczności złożonego przez niego oświadczenia o zrzeczeniu się mandatu. Okoliczność, że Wojewoda, zamiast uwzględnić zaistniałą wcześniej przesłankę wygaśnięcia mandatu (związanej z naruszeniem zakazu łączenia

mandatu z wykonywaniem określonych funkcji lub działalności), skupił się na kwestii zaistnienia przesłanki wygaśnięcia mandatu w związku z oświadczeniem radnego o zrzeczeniu się mandatu – nie może skutkować uchYLENIEM podjętego rozstrzygnięcia nadzorczego.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 3. Kara pieniężna za zajęcie pasa drogowego

W sprawie II SA/Bd 1008/09 Sąd dopatrywał się naruszenia szeregu przepisów procesowych w stopniu mającym wpływ na rozstrzygnięcie sprawy i z tego też powodu uchylił decyzje wydane przez organy obu instancji, zauważając między innymi iż **legitymizacja praworządności następuje głównie przez przestrzeganie sprawiedliwości proceduralnej.**

Ze względu na sposób procedowania w tej sprawie Sąd uznał za konieczne przedstawienie skrótowo poglądów na temat postępowania organów administracji publicznej po wejściu Polski do Unii Europejskiej.

Nie wdając się w szczegóły, a odsyłając w tym zakresie do niezbędnej literatury, należy w tym miejscu zasygnalizować, że metody działania administracji oznaczają styl rozwiązywania spraw określonego typu, a więc politykę stosowania przez administrację prawnych form działania. W literaturze przedmiotu do metod działania administracji zalicza się:

- metodę przekonywania,
- metodę przymusu,
- metodę podejmowania działalności prewencyjnej,
- metodę generalnego rozwiązywania zagadnienia lub metodę rozwiązywania cząstkowego i sekwencyjnego,
- metodę oddziaływania ekonomicznego,
- metodę cywilistyczną (E. Olejniczak-Szałowska [w:] Z.Duniewska, B.Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl: Prawo administracyjne, pojęcia instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Defini Warszawa 2000 str. 336).

Należy także przypomnieć treść niektórych postanowień Rezolucji (77) 31 Komitetu Ministrów Rady Europy o ochronie jednostki przed aktami administracyjnymi przyjętej 28 września 1977 r. Zgodnie z punktem I tej rezolucji w stosunku do każdego aktu administracyjnego mogącego godzić w prawa obywatela, w jego wolności lub w jego

interesy, zainteresowany może przedstawić fakty i argumenty, jak też – zależnie od przypadku – oferować środki dowodowe, które władza administracyjna bierze pod uwagę. Punkt II przewiduje, że na jego żądanie, zainteresowany informowany jest, wszelkimi właściwymi środkami, zanim dojdzie do aktu administracyjnego, o wszystkich stojących do dyspozycji elementach, w zależności od których akt taki będzie podjęty.

Inne istotne znaczenie ma Rekomendacja nr R (80) 2 Komitetu Ministrów Rady Europy dotycząca wykonywania dyskrecjonalnych kompetencji administracji przyjęta 11 marca 1980 r. Rezolucja zaleca rządów Państw Członkowskich inspirować się w prawie i praktyce zasadami ogłoszonymi w Załączniku do Rekomendacji. Rekomendacja odwołuje się do Rezolucji (77) 31, podnosząc, że wprowadzając w życie te zasady, trzeba brać pod uwagę wymagania dobrej i skutecznej administracji, jak również interesy osób trzecich oraz ważne interesy publiczne. Wykonując kompetencje dyskrecjonalne władza administracyjna nie kieruje się innym celem, jak tylko tym, przez wgląd na który ta kompetencja została jej przyznana oraz postępuje obiektywnie i bezstronnie.

Istotne znaczenie ma przestrzeganie tzw. sprawiedliwości proceduralnej. **Legitymizacja praworządności następuje głównie przez przestrzeganie sprawiedliwości proceduralnej.**

Zasada sprawiedliwości proceduralnej nie jest wyrażona w żadnym przepisie prawnym. Jest ona jednak powszechnie akceptowana w doktrynie i orzecznictwie, a jej rodowodu należy poszukiwać w zasadach demokratycznego państwa prawa. W ocenie L. Morawskiego (L. Morawski: Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian, wyd. 3 LexisNexis Warszawa 2003 str. 195-196.) Postępująca proceduralizacja porządków prawnych to kolejna cecha współczesnego prawa, która wywiera istotny wpływ na procesy stosowania prawa. Procedury prawne przestają być traktowane tylko i wyłącznie jako instrument realizacji prawa materialnego (klasyczna koncepcja procesu) i w coraz większym stopniu są wykorzystywane jako samoistny, a niekiedy nawet niezależny od prawa materialnego, instrument podejmowania decyzji i rozstrzygania sporów (poklasyczna koncepcja procesu). Sprawiedliwość proceduralna przedstawiana jest jako zespół wartości, będących podstawą oceny pewnego procesu, niezależnie od następstw (wyniku) tego procesu.”(Z. Kmiecik: Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki, Państwo i Prawo 1994 nr 10, str. 55 i następne). Autor ten wskazuje, że pojęciami zbliżonymi jest pojęcie gwarancji procesowych (przepisy lub zespoły przepisów mających chronić interes stron postępowania

oraz zapewnić realizację zasady praworządności) oraz pojęcie standardu decyzji stosowania prawa (określony zasób instytucji prawnych oraz rozwiązań techniczno – procesowych).

Przepisy K.p.a. przewidują realizację wartości utożsamianych ze standardem sprawiedliwości proceduralnej. Są to wartości będące immanentnym składnikiem obowiązującej regulacji procesowej, a między zasadą sprawiedliwości proceduralnej oraz zasadami demokratycznego państwa prawa i zasadami równości istnieje ścisły związek. W wyroku z 19 października 1993 r. sygn. V SA 250/93 (ONSA 1994, nr 2, poz. 84) NSA podkreślił, że „w państwie prawnym wymagane jest w związku z tym nie tylko zrozumiałe, precyzyjne i zgodnie z innymi regułami, wynikającymi z istoty takiego państwa, unormowanie procedury, lecz również prawidłowe i ściśle jej stosowanie w praktyce, w szczególności zaś tych jej przepisów, które określają uprawnienia procesowe uczestników postępowania.”

Sąd podkreślił, iż w rozpatrywanej sprawie uprawnienia te zostały naruszone.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze rozpatrując odwołanie przeszło do porządku nad ewidentnym naruszeniem procedury w sprawie. Oględziny dokonano z naruszeniem art. 10 K.p.a., który mówi o konieczności zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania. W literaturze przedmiotu (W. Dawidowicz, Zarys procesu administracyjnego Warszawa 1989 s. 39-41; Z. Kmiecik, Postępowanie administracyjne w świetle standardów Europejskich. Dom Wydawniczy ABC 1997 r. str. 102-113) podnosi się, że zasada ta tworzy samoistne prawo procesowe. Prawo czynnego udziału strony w postępowaniu, obejmuje możliwość podejmowania czynności procesowych mających wpływa na ustalenie stanu faktycznego i prawnego rozpoznawanej sprawy administracyjnej.

Tymczasem o oględzinach nie zawiadomiono strony. Naruszeniem art. 10 K.p.a. jest także wydanie decyzji w tym samym dniu w którym dokonano oględzin. Przed wydaniem decyzji nie umożliwiono stronie wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Protokół oględzin nie służy do wyliczenia wysokości kary, a do ustalenia i utrwalenia stanu faktycznego. Tymczasem w protokole oględzin już wyliczono karę. Nie wiadomo jakie wartości liczbowe składają się na określenie zajętej powierzchni – nie wskazano w protokole szerokości ani długości zajętego pasa.

W odwołaniu kwestionowano wyliczenie powierzchni zajętego pasa drogowego. Nie jest prawdą, że odwołujący nie przedstawił w tym zakresie żadnych dowodów. Przedstawił zdjęcia, które nasuwają uzasadnione wątpliwości co do zajętej powierzchni. W takiej sytuacji już sam fakt uzasadnionego podejrzenia co do wielkości zajętego pasa

drogowego uzasadniał uchylenie decyzji przez SKO, wobec niewyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy.

W tym miejscu należy przypomnieć elementarne zasady stosowania prawa, które następuje w 4 fazach:

- 1/ wyjaśnienie i ustalenie stanu faktycznego,
- 2/ wykładnia i ustalenie stanu ustawowego (hipotezy normy prawnej)
- 3/ subsumpcja, tj. udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy stan faktyczny odpowiada stanowi przewidzianemu przez ustawę,
- 4/ ustalenie skutku prawnego udowodnionego faktu (E. Ochendowski, Prawo administracyjne. Część ogólna, TNOiK Toruń 2002 str. 190).

Wyjaśnienie i ustalenie stanu faktycznego, z zachowaniem elementarnej procedury, jest podstawowym obowiązkiem organu. Po wyjaśnieniu niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego można przejść do dalszego procedowania.

Zgodnie z treścią art. 63 § 1 K.p.a. podania (wyjaśnienia odwołania, zażalenia) mogą być wnoszone pisemnie, telegraficznie lub za pomocą dalekopisu, telefaksu, poczty elektronicznej, a także ustnie do protokołu. Skarżący złożył podanie o zajęcie pasa drogowego za pomocą faksu. To podanie wszczyłało postępowanie administracyjne i obowiązkiem organu było jego niezwłoczne załatwienie. Skarżąca Spółka mogła działać w słusznym przekonaniu, że podanie to zostanie załatwione pozytywnie. Tymczasem zastosowano procedurę jako swoistą pułapkę dla skarżącej. Nie rozpatrzono bowiem podania a wymierzono karę administracyjną za zajęcie pasa drogowego w czasie od 11 do 13 lipca 2009 r. Współpraca organów administracji z partnerami społecznymi nie może polegać tylko na wymierzaniu sankcji. Współczesna administracja, jak to już wspomniano, to administracja świadcząca i spolegliwa względem partnerów. Działania organów administracji muszą budzić zaufanie do organów Państwa. Sposób procedowania w tej sprawie takiego zaufania nie budzi. Działanie praworządne – to przede wszystkim działanie zgodne z procedurą. To procedura, jak to już wyżej wskazano, legitymuje praworządność. Elementarnym wymogiem każdej procedury w krajach Unii Europejskiej jest gwarancja wysłuchania podmiotu, w stosunku do którego wydaje się decyzję. Tej gwarancji nie zachowano w sprawie, a Samorządowe Kolegium Odwoławcze zgadzało się z tą sytuacją, aprobując inkwizycyjne postępowanie. Wskazuje to na konieczność zmiany dotychczasowego paradygmatu myślenia na temat roli administracji w społeczeństwie.

W sytuacji wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie zajęcia pasa drogowego przed jego zajęciem (przedłużeniem) wymierzenie sankcji administracyjnej (która jest oddzielną sprawą administracyjną) w ocenie Sądu było niedopuszczalne.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 4. Zezwolenie na wykonywanie przewozów regularnych w krajowym transporcie drogowym

Orzekając w sprawie II SA/Bd 1059/09 Sąd wskazał, iż **ustawodawca wymaga w art. 22 ust. 5 pkt 1 ustawy, aby analizie były poddane nie tylko godziny odjazdów i częstotliwość kursów ale także i inne istotne dla przywołanego rozstrzygnięcia okoliczności, takie jak rodzaj pojazdów oraz dostosowanie rodzaju pojazdów i kursów do potrzeb społecznych. (...) Koniecznym też będzie ustalenie i ocena przesłanek określonych w art. 22 ust. 5 ustawy, czyli dotychczasowego wywiązania się przewoźników posiadających zezwolenia z realizacji przewozów i stosowanych taryf oraz przewidywane zmiany w natężeniu przewozów podróży a także miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego gminy lub plan zagospodarowania przestrzennego województwa.**

W przedmiotowej sprawie skarżący wystąpił do Marszałka Województwa o zezwolenie na wykonywanie regularnego przewozu osób w krajowym transporcie drogowym. Z akt wynika, że była to linia przebiegająca przez obszary trzech powiatów. Skarżący uzyskał pozytywne uzgodnienie od dwóch organów. Jedynie Starosta jednego z powiatów odmówił w ww. postanowieniu wydania tego uzgodnienia, co zostało utrzymane w mocy właśnie zaskarżonym postanowieniem Samorządowego Kolegium Odwoławczego.

Problematyka będąca przedmiotem niniejszej sprawy uregulowana jest przepisami ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2007 r., Nr 125, poz. 874 z późn. zm.).

Zgodnie z przepisem art. 22a ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy właściwe organy mogą odmówić udzielenia zezwolenia na wykonanie przewozów regularnych w krajowym transporcie drogowym w przypadku, gdy zostanie wskazane, że projektowana linia regularna będzie stanowić zagrożenie dla już istniejących linii regularnych, z wyjątkiem sytuacji, kiedy linie te są obsługiwane tylko przez jednego przewoźnika lub jedną grupę przewoźników. Należy jednak przypomnieć i wskazać, że sprawa niniejsza dotyczy postanowienia wydanego w trybie art. 106 Kpa (choć przepisu tego nie wskazano w podstawie prawnej

zaskarżonych postanowień), to jest wydanego w toku współdziałania organów. Oznacza to między innymi, że podejmuje je inny organ niż ten, który jest właściwy do załatwienia sprawy przez wydanie decyzji. Opinia wydana w trybie uzgodnienia na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 lit. f ww. ustawy z 6 września 2001 r. zawierająca stanowisko jest zatem rozstrzygnięciem dotyczącym istoty sprawy i musi znajdować oparcie w przepisach prawa materialnego.

Analiza treści przepisu art. 22a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym i art. 18 ust. 1 pkt 1 tej ustawy w kontekście art. 106 Kpa prowadziła do jednoznacznego wniosku, iż w istocie rzeczy organ uzgadniający orzeka, gdy chodzi o podległe mu terytorium w takim zakresie, w jakim rozstrzyga następnie organ wydający zezwolenie. Zatem, jeżeli okoliczności z art. 22a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy z 6 września 2001 r. mogą być przyczyną odmowy wydania zezwolenia przez organ właściwy, to mogą też stanowić przyczyny negatywnych opinii organów, przez których terytoria przebiega linia komunikacyjna o proponowanej trasie. To właśnie opinia czy też zbiór opinii tych organów, stanowi podstawę do wydania przez organ rzeczowo właściwy decyzji o wydanie stosownego lub odmowie wydania zezwolenia o które wnosił skarżący.

Wymienione okoliczności mogły więc być podstawą negatywnej opinii pod warunkiem, że zostaną wykazane. Nie wystarczy samo powołanie się na treść przepisu art. 22 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o transporcie drogowym i twierdzenia organu, że okoliczności tam wymienione zaistniały. Dla zastosowania art. 22a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o transporcie drogowym organ musi wykazać się dowodami, że okoliczności na które się powołuje rzeczywiście zaszły. Gdy tego nie uczyni, nie może powoływać się na art. 22a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o transporcie drogowym jako podstawy prawnej negatywnej opinii o wydanie stosownego zezwolenia.

Zgodnie z unormowaniem art. 22a ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy właściwe organy, mogą odmówić udzielenia zezwolenia na wykonywanie przewozów regularnych w krajowym transporcie drogowym, w przypadku, gdy zostanie wykazane, że projektowana linia regularna stanowić będzie zagrożenie dla istniejących linii regularnych, z wyjątkiem sytuacji, kiedy linie te są obsługiwane tylko przez jednego przewoźnika lub przez jedną grupę przewoźników.

Przepis ten stanowi fakultatywną podstawę do odmowy udzielenia wnioskowanego zezwolenia. Zatem decyzja wydana w oparciu o ten przepis ma charakter uznaniowy.

Sąd zauważył, że decyzja uznaniowa jest to decyzja, która podejmowana jest na podstawie normy prawnej, która nie determinuje jednego ściśle określonego skutku prawnego zastosowania tej normy, wskazuje na możliwość danego rozstrzygnięcia, a wybór w tym zakresie zależy od swobodnego uznania organu administracyjnego. Uznanie administracyjne jest więc, przewidzianym przez przepisy prawa, uprawnieniem organu administracyjnego do wyboru rozstrzygnięcia sprawy.

Zadaniem Sądu w tej sytuacji było więc zbadanie, czy wydając zaskarżony akt organ rozważył wszystkie przesłanki ustawowe rozstrzygnięcia sprawy, oraz czy w sprawie przeprowadzone zostało prawidłowe postępowanie wyjaśniające.

W rozpoznawanym przypadku tryb postępowania dowodowego został uregulowany przez ustawodawcę, który w art. 22a ust. 3 ww. ustawy z 6 września 2001 r. wskazał, iż podjęcie decyzji w sprawie wydania nowego lub zmiany istniejącego zezwolenia na linie komunikacyjne o długości do 100 km, w szczególności w zakresie zwiększenia pojemności pojazdów, częstotliwości ich kursowania, zmiany godzin odjazdów z poszczególnych przystanków powinno być poprzedzone analizą sytuacji rynkowej w zakresie regularnego przewozu osób. Stosownie do ust. 5 tego unormowania analiza taka powinna uwzględniać:

- 1) istniejącą komunikację, w tym rodzaj pojazdów, godziny ich odjazdów lub częstotliwość kursów oraz ich dostosowanie do potrzeb społecznych,
- 2) dotychczasowe wywiązanie się przewoźników posiadających zezwolenia z realizacji przewozów i stosowanych taryf;
- 3) przewidywane zmiany w natężeniu przewozu podróźnych; oraz
- 4) miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego gminy lub plan zagospodarowania przestrzennego województwa.

Zagrożenie o którym mowa w przepisie art. 22a ust. 1 pkt 2 ustawy z 6 września 2001 r. winno być rozumiane szeroko i mieć charakter finansowy i organizacyjny nie bez pomijania aspektu społecznego. Jego istnienie musi zostać w sposób konkretny dowiedzione, aby art. 22a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy mógł zostać zastosowany. Stwierdzenie, że nowa linia stanowić będzie konkurencję dla linii już istniejących nie jest automatycznie równoznaczne z zagrożeniem zważywszy, że konkurencja jest na rynku działaniem normalnym i pożądanym, wprost koniecznym. Omawiany zaś przepis ma za zadanie przeciwdziałać jedynie niszczącej konkurencji, która może zagrozić istnieniu firm dotychczasowych, nie zaś takiej konkurencji, która np. zmobilizuje przewoźników do lepszej organizacji pracy czy lepszego zaspokajania

potrzeb społecznych w zakresie komunikacji masowej, co jest celem nadrzędnym. Zatem ustalenie zagrożenia, wymaga analizy sytuacji bardzo wnikliwej, której zabrakło w sprawie.

Przypomnieć w tym miejscu należało, że zgodnie z treścią art. 6 Kpa organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa, w toku postępowania stoją na straży praworządności, a stosownie do art. 7 Kpa podejmują wszelkie kroki niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Zgodnie natomiast z art. 8 Kpa organy administracji publicznej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów Państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli, co właśnie w niniejszej sprawie nabiera szczególnego znaczenia. Są to wszak podstawowe, kardynalne wręcz zasady każdego postępowania administracyjnego.

Ich rozwinięciem i niezbędnym uzupełnieniem są dalsze przepisy Kpa; między innymi przepis art. 75 § Kpa stanowiący, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy a nie jest sprzeczne z prawem i art. 77 § 1 Kpa stanowiący, że organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zbadać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Z uzasadnienia obu postanowień wynika natomiast, że uzasadniając odmowę uzgodnienia zawężono ocenę stanu faktycznego i skupiono się tylko wyłącznie na analizie godzin odjazdów i częstotliwości kursów zamierzonych przez skarżącego, zestawiając połączenia proponowane przez skarżącego oraz połączenia wykonywane przez funkcjonujących już przewoźników pod względem godziny odjazdu i dni kursowania.

Jeszcze raz należy podkreślić, że ustawodawca wymaga w art. 22 ust. 5 pkt 1 ustawy, aby analizie były poddane nie tylko godziny odjazdów i częstotliwość kursów ale także i inne istotne dla przywołanego rozstrzygnięcia okoliczności, takie jak rodzaj pojazdów oraz dostosowanie rodzaju pojazdów i kursów do potrzeb społecznych. W tym zakresie istotne znaczenie będzie miało ustalenie między innymi jakimi samochodami dysponują dotychczasowi przewoźnicy i skarżący, ich pojemności, komfortu przewozu, czasu trwania przejazdu na takim samym odcinku trasy (z poszanowaniem przepisów prawa o ruchu drogowym), czy skarżący i istniejący już przewoźnicy oferują w tym samym lub przybliżonym czasie kursy osobowe, czy pośpieszne. Koniecznym też będzie ustalenie i ocena przesłanek określonych w art. 22 ust. 5 ustawy, czyli dotychczasowego wywiązania się przewoźników posiadających zezwolenia z realizacji przewozów i stosowanych taryf oraz przewidywane zmiany w natężeniu przewozów podróży a także miejscowy plan

zagospodarowania przestrzennego gminy lub plan zagospodarowania przestrzennego województwa.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 5. Nadanie statutów sołectwom

Na gruncie sprawy II SA/Bd 121/10 Sąd stwierdził, że (...) **Ustawa nie przewiduje tworzenia i funkcjonowania innych organów sołectwa poza organem uchwałodawczym (zebrania wiejskie) i wykonawczym (sołtys). Z tego też względu regulacja zawarta we wszystkich statutach objętych zaskarżonym rozstrzygnięciem nadzorczym określająca, że rada sołecka jest organem sołectwa i sołtys wchodzi w skład rady nie jest prawidłowa i pozostaje w oczywistej sprzeczności z ustawą o samorządzie gminy.**

W przedmiotowej sprawie Rada Miejska podjęła na podstawie przepisów art. 35 i art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 ze zm., Dz. U. z 2002 r., Nr 32, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 143, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806, z 2003, Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568, z 2004, nr 102, poz. 10055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r., Nr 172, poz. 1441, Nr 175, poz. 1457, z 2006 r., Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337, z 2007 r., Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974 i Nr 173, poz. 1218, z 2008 r., Nr 180, poz. 1111, Nr 223, poz. 1458, z 2009, Nr 52, poz. 420) dwadzieścia uchwał o nadaniu statutu sołectwom położonych w obszarze właściwości miejscowej Rady.

W statutach tych znajdowały się między innymi przepisy dotyczące „Organów sołectwa i zakresu ich działania” stanowiące w § 4 ust. 1 pkt 3, że organem sołectwa jest rada sołectwa, a w § 7 ust. 1 stanowiące, że w skład rady sołeckiej wchodzi oprócz członków rady także i sołtys. Przyjęto także w kolejnym rozdziale w § 19 ust. 3 pkt 3, że dochody sołectwa tworzą dotacje celowe z budżetu gminy.

W związku z powyższym należało stwierdzić, że przepis art. 36 ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm. – dalej w skrócie: ustawa o samorządzie gminnym) *expressis verbis* stanowi, że „Organem uchwałodawczym w sołectwie jest zebranie wiejskie, a wykonawczym – sołtys” i dalej „Działalność sołtysa wspomaga rada sołecka.”

Za fakt oczywisty Sąd uznał, że ustawa o samorządzie gminnym nie określa zasad podziału kompetencji pomiędzy tymi instytucjami. Wynika natomiast z niej w sposób wyraźny, że sołtys jest organem wykonawczym, a rada sołecka jedynie „wspomaga

działalność sołtysa”, przy czym ustawa nie określa bliżej na czym owo „wspomaganie sołtysa” ma polegać.

Zarówno w orzecznictwie jak i w literaturze wyrażano wielokrotnie pogląd, że skoro zarówno funkcje uchwałodawcze, jak i wykonawcze ustawodawca powierza innym organom (zebrania wiejskie, sołtys) oraz stwierdza, że rada „wspomaga” sołtysa, to należy przyjąć, że rada nie ma samoistnych kompetencji. Jest organem doradczym i opiniodawczym sołtysa. Ustawa nie przewiduje przecież tworzenia i funkcjonowania innych organów sołectwa poza organem uchwałodawczym (zebrania wiejskie) i wykonawczym (sołtys). Z tego też względu regulacja zawarta we wszystkich statutach objętych zaskarżonym rozstrzygnięciem nadzorczym określająca, że rada sołecka jest organem sołectwa i sołtys wchodzi w skład rady nie jest prawidłowa i pozostaje w oczywistej sprzeczności z ustawą o samorządzie gminy. Innymi słowy – zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze jest zgodne z prawem a skarga jest chybiona.

To samo należało odnieść do regulacji zawartej w § 19 ust. 3 pkt 3 każdego statutu. Przepis art. 51 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym stanowi, że statut gminy określa uprawnienia jednostki pomocniczej do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu gminy. Zgodnie zaś z treścią przepisów art. 5 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym sołectwo jest jednostką pomocniczą gminy. Oznacza to, że wydatki jednostki pomocniczej to wydatki budżetu gminy i w tej sytuacji przyjęcie, że dochodami sołectwa są dotacje celowe z budżetu gminy jest naruszeniem przywołanego art. 51 ust. 3 ustawy o samorządzie gminy.

Odnosząc się natomiast do zawartego w skardze zarzutu naruszenia procedury Sąd stwierdził, że z akt wynika, iż organ nadzoru Wojewoda zwrócił się do Przewodniczącego Rady Miejskiej o ustosunkowanie się do przedstawionych w tym piśmie wątpliwości prawnych. Przewodniczący Rady Miejskiej przedłożył wyjaśnienia ustosunkowując się do przedstawionych kwestii. Z akt wynika także - co należy w tym miejscu mocno wyeksponować - że organ nadzoru zgodził się z argumentami Przewodniczącego Rady w zakresie § 5 ust. 4 załączników do przedmiotowych uchwał i nie objął tego swoim rozstrzygnięciem nadzorczym. Świadczy to o tym, iż organ nadzoru przed wydaniem zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego zapoznał się ze stanowiskiem Rady. Nie można więc przyjąć, iż Rada Gminy została pozbawiona możliwości złożenia wyjaśnień. Co więcej – wyjaśnienia Rady w części zostały uwzględnione.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 6. Udostępnienie danych osobowych z ewidencji ludności

Rozpoznając skargę w sprawie II SA/Bd 266/10 Sąd podkreślił, że **sama chęć zgłoszenia danej osoby jako świadka nie oznacza wykazania interesu prawnego w rozumieniu art. 44h ust. 2 pkt 1 ustawy o ewidencji ludności w udostępnieniu danych ze zbiorów meldunkowych, zbioru PESEL oraz ewidencji wydanych i unieważnionych dowodów osobistych dotyczących tej osoby**

Zasady udostępniania danych osobowych zgromadzonych przez organy prowadzące zbiory meldunkowe, zbiór PESEL oraz ewidencje wydanych i unieważnionych dowodów osobistych zostały uregulowane w rozdziale 8b ustawy o ewidencji ludności. Przepisy tegoż rozdziału różnicują sytuację prawną podmiotów żądających udostępnienia powyższych danych. W przypadku jeżeli wniosek o udostępnienie danych składa osoba, której wnioskowane dane dotyczą – organy są zobowiązane wydać zaświadczenie zawierające pełny odpis przetworzonych danych dotyczących tej osoby (art. 44g ust. 1 ustawy o ewidencji ludności). W przypadku kiedy o udostępnienie danych występuje podmiot, którego dane nie dotyczą – dla udostępnienia danych konieczne jest spełnienie przesłanek wskazanych przez ustawodawcę w art. 44h ust. 1 i 2 ustawy o ewidencji ludności. W kontrolowanej sprawie podmiotem wnioskującym o udostępnienie danych jest podmiot, której dane te nie dotyczą, przy czym nie należy on do kręgu podmiotów określonych w art. 44h ust. 1 ustawy o ewidencji ludności ani nie jest ona jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 44h ust. 2 pkt 2 ustawy o ewidencji ludności. A zatem może ona uzyskać żądane dane jedynie z zachowaniem zasad określonych w art. 44h ust. 2 pkt 1 lub pkt 3 ustawy o ewidencji ludności, tj. wówczas kiedy wykaże w tym interes prawny (pkt 1) bądź jeżeli uwiarygodni interes faktyczny w otrzymaniu danych i za zgodą osób, których dane dotyczą (pkt 3).

Skarżąca, w złożonym razem z urzędowym formularzem osobnym piśmie wskazała, że zwraca się z prośbą o jak najszybsze udostępnienie jej danych z ewidencji ludności i innych dotyczących innej osoby. W takim przypadku organ ewidencyjny nie mógł załatwić sprawy przez wydanie zaświadczenia, gdyż taka forma rozstrzygnięcia została zarezerwowana dla wnioskodawców wnoszących o udostępnienie danych ich dotyczących, stosownie do art. 44g ustawy o ewidencji ludności. Nietrafne są tym samym zarzuty skarżącej odnośnie naruszenia zasad postępowania dotyczących wydawania zaświadczeń. Ponieważ skarżąca nie należy do tej kategorii podmiotów, które zostały określone w art. 44g ust. 1 ustawy o ewidencji ludności, organ zasadnie przyjął potrzebę badania przesłanek określonych w art. 44h ust. 2 ustawy. W takim przypadku organ, w zależności od wyników

przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie mógł bądź udostępnić żądane dane – które to udostępnienie ma formę czynności materialno – technicznej, bądź odmówić ich udostępnienia – dla którego to rozstrzygnięcia ustawodawca przewidział formę decyzji administracyjnej (art. 44i ust. 5 oraz ust. 7 ustawy o ewidencji ludności). Również w orzecznictwie sądów administracyjnych dopuszcza się w określonych sprawach administracyjnych, aby pozytywne załatwienie sprawy nastąpiło poprzez podjęcie czynności materialno-technicznej, natomiast odmowa dokonania takiej czynności następowała w drodze decyzji, albowiem jest to negatywne rozstrzygnięcie w sprawie administracyjnej, o której załatwienie zwróciła się strona (por. wyrok NSA z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I OSK 761/08, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie internetowej: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)

W ocenie Sądu, nie można było kwalifikować jako naruszenia przepisów postępowania mającego wpływ na wynik sprawy starań organu o udostępnienie żądanych przez wnioskodawcę danych za zgodą osoby, której te dane dotyczą, w sytuacji, kiedy wnioskodawca wyraźnie o to nie wnosił. Wniosek skarżącej, oraz pismo do niego dołączone, dotyczyły udostępnienia danych osobowych z wykazaniem, że zachodzi jedna z przesłanek udostępnienia. Na podstawie treści złożonych przez skarżącą dokumentów nie można jednak uznać, że dotyczyły one udostępnienia wymienionych danych tylko i wyłącznie po zbadaniu jednej przesłanki (tzn. określonej w art. 44h ust. 2 pkt 1 ustawy o ewidencji ludności) z wykluczeniem innych.

Nie był również, zdaniem Sądu zasadny zarzut skarżącej odnośnie błędnego uznania przez organy, iż nie wykazała ona interesu prawnego w uzyskaniu danych z ewidencji ludności.

Wbrew twierdzeniu skarżącej wskazany przez nią art. 3 k.p.c. nie mógł być uznany za podstawę udostępnienia danych osobowych w trybie art. 44h ust. 2 pkt 1 ustawy o ewidencji ludności. Nie jest zasadne stanowisko skarżącej, że z przepisu tego wynika jej prawo do dysponowania adresem świadka, którego wezwanie w celu złożenia zeznań w toczącej się z jej udziałem sprawie cywilnej uznaje ona za konieczne. Art. 3 k.p.c. jest adresowany do stron i uczestników postępowania cywilnego i nakłada na nie ciężar procesowy w postaci składania wyjaśnień zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ponadto również do przedstawiania dowodów, pod rygorem niekorzystnych skutków procesowych. Abstrahując od faktu, że przepis ten nie ustanawia, wbrew twierdzeniom skarżącej, uprawnienia dla strony postępowania cywilnego do gromadzenia danych

koniecznych do przeprowadzenia określonego dowodu przed sądem, to podkreślić należy, że nie wynika z niego również uprawnienie do dysponowania tak szczegółowymi danymi osobowymi świadka, o których udostępnienie skarżąca zwróciła się do prezydenta miasta, jak kolor oczu, wizerunek twarzy, wzrost czy też podpis (por. treść złożonego wniosku). Art. 3 k.p.c. ustanawiający obowiązek składania oświadczeń procesowych zgodnie z prawdą nie określa zasad przeprowadzania dowodu z zeznań świadków, gdyż te zostały zawarte w art. 258 – 277 k.p.c. Zgodnie z art. 258 k.p.c. strona powołująca się na dowód ze świadków obowiązana jest do wskazania świadka w taki sposób aby wezwanie go do sądu było możliwe. Zakres danych, o udostępnienie których zwróciła się skarżąca w złożonym wniosku z pewnością wykracza poza te, które czynią wezwanie świadka do sądu możliwym. Natomiast istotne doprecyzowanie art. 3 k.p.c. zawiera art. 232 k.p.c. nakładający na strony obowiązek wskazywania dowodów dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne. Jednak nawet w świetle tego artykułu nie można uznać, że niezbędne dla jego realizacji jest dysponowanie danymi osobowymi, objętymi wnioskiem skarżącej, gdyż przepis ten, mający charakter procesowy, nakłada jedynie obowiązek wskazania określonego dowodu (środka dowodowego), co jednak nie jest jeszcze tożsame z jego przeprowadzeniem. Dowody bowiem w postępowaniu sądowym w procesie cywilnym przeprowadza sąd a nie strona, która zgłasza w tym celu jedynie odpowiednie wnioski. Tymczasem skarżąca, jak wynika z opisanego przez nią stanu faktycznego oraz przedłożonych przez nią dokumentów, ma dopiero zamiar zgłoszenia stosownego wniosku dowodowego w sprawach cywilnych, w których jest stroną pozwaną. Zgłoszenie takich wniosków dowodowych nie jest jednak uwarunkowane dysponowaniem wszystkimi danymi osobowymi, o których udostępnienie zwróciła się skarżąca.

Nie było również zasadne powoływanie się przez skarżącą na konstytucyjnie gwarantowane każdemu prawo do sądu. W przedstawionym przez skarżącą stanie faktycznym mającym uzasadnić potrzebę uzyskania danych osobowych nie sposób przyjąć, że nieudzielenie jej żądanych danych doprowadzi do naruszenia prawa do sądu. Faktyczne utrudnienia w zakresie postępowania dowodowego przed sądem nie mogą być zaś kwalifikowane jako ograniczenie, wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, prawa do sądu.

Reasumując - w ocenie Sądu, **sama chęć zgłoszenia danej osoby jako świadka nie oznacza wykazania interesu prawnego w rozumieniu art. 44h ust. 2 pkt 1 ustawy o ewidencji ludności w udostępnieniu danych ze zbiorów meldunkowych, zbioru PESEL**

oraz ewidencji wydanych i unieważnionych dowodów osobistych dotyczących tej osoby (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2009 r., sygn. akt II SA/Gd 417/08, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Sytuację należałoby inaczej oceniać, w przypadku jeżeli sąd powszechny zobowiązałby skarżącą do przedstawienia danych adresowych wskazanego przez nią świadka (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 kwietnia 2009 r. sygn. akt III SA/Gd 10/09, opubl. w CBOSA), co jednak w przedmiotowej sprawie nie miało miejsca.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

ROZDZIAŁ IV

POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE

W 2010 roku nie odbyło się ani jedno posiedzenie mediacyjne.

Postępowanie uproszczone miało miejsce w 9 sprawach ze skarg na decyzje Kierownika Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych, które zostały zakończone wyrokiem oddalającym skargę.

ROZDZIAŁ V

PRAWO POMOCY

W 2010 r. w WSA w Bydgoszczy zarejestrowano łącznie 629 wniosków o przyznanie prawa pomocy, z czego w 310 zawarto wnioski o przyznanie prawa pomocy w postaci zwolnienia od kosztów sądowych, w 50 o ustanowienie pełnomocnika procesowego, a w 269 o zwolnienie od kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika procesowego. Wnioski zostały rozpatrzone pozytywnie w całości w 261 sprawach (43, 79 % załatwień praw pomocy). Sąd uwzględnił prośbę skarżących przyznając prawo pomocy częściowo w 87 przypadkach. Natomiast w 160 sprawach wydano postanowienia o odmowie przyznania prawa pomocy (26, 84 % postanowień w przedmiocie prawa pomocy).

Lp.	Wniosek o przyznanie prawa pomocy w postaci:		Wpłynęło	Z A Ł A T W I O N O					
				Łącznie /suma rubryk 4 - 8/	Przyznano prawo pomocy co do całości wniosku	Przyznano prawo pomocy co do części wniosku	Odmówiono przyznania prawa pomocy	Pozostawiono bez rozpoznania	W inny sposób
	1		2	3	4	5	6	7	8
1	zwolnienia od kosztów	pierwotnie zarejestrowany	310	293	106	28	104	40	15
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							
2	ustanowienia pełnomocnika procesowego	pierwotnie zarejestrowany	50	47	37			6	4
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							
3	zwolnienia od kosztów i ustanowienia pełnomocnika procesowego	pierwotnie zarejestrowany	269	256	118	59	56	8	15
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							

ROZDZIAŁ V POZAORZECZNICZA DZIAŁANOŚĆ SĄDU

1. Narady

W ubiegłym roku przeprowadzano cotygodniowe narady wydziałowe, jak również narady wszystkich Sędziów WSA w Bydgoszczy, podczas których omawiano problematykę orzeczniczą oraz poruszano bieżące sprawy organizacyjne tut. Sądu. Wnioski zawarte w protokołach z narad przekazywane były do Biura Orzecznictwa NSA.

Podczas narad poruszane były między innymi następujące zagadnienia:

- problematyka rozbieżności orzecznictwa w zakresie problematyki zasadności wniosku o wyłączenie prezydenta miasta sprawującego jednocześnie funkcję starosty w sprawach za odszkodowanie za nieruchomości zajęte na własność miasta na prawach powiatu;
- kwestia wynikła na tle rozpatrywania skargi de decyzję SKO o odmowie przyznania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym z tytułu wydatków poniesionych na budowę budynku inwentarskiego chlewni – problem w sprawie dotyczył art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. po zmianie dokonanej ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2008 Nr 237 poz. 1655), zgodnie z którym podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska – jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych; sędziowie zwrócili uwagę na zagadnienie zgodności z Konstytucją dokonanej zmiany mając na uwadze okoliczność, że proces inwestycyjny rozłożony jest na dłuższy okres czasu, a pozbawienie prawa do ulgi następowało w oparciu o przepisy ogłoszone od 31 grudnia 2008 r. i obowiązujące od 1 stycznia 2009 r.;
- analiza problematyki odmowy prawa pomocy w sytuacji złożenia wniosku o prawo pomocy po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu kończącego postępowanie;
- problem poruszany w piśmie Wiceprezesa NSA Dyrektora Biura Orzecznictwa Sędziego NSA Pana Profesora Janusza Trzcińskiego z dnia 5 października 2010 r. Nr BO/Wiz-460-49/10, dotyczący uchwały składu siedmiu sędziów Sądu

Najwyższego z dnia 17 grudnia 2009 r. sygn. akt III PZP 2/09 oraz postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 29 kwietnia 2010 r. sygn. akt IV CO 37/09.

Ponadto na dwóch naradach, które odbyły się 24 i 25 maja 2010 r. dokonano szczegółowej analizy opracowania Biura Orzecznictwa Sądów Administracyjnych „Ocena jednolitości orzecznictwa oraz sprawności postępowania wojewódzkich sądów administracyjnych za 2009 r.” i ustosunkowano się do problemów zawartych w tym dokumencie.

2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe

W 2010 r. sędziowie uczestniczyli w następujących konferencjach:

- 78 konferencja podatkowa Podatek od nieruchomości Centrum Konferencyjne Uniwersytetu Łódzkiego - 15 marca 2010 r. Łódź,
- Seminarium podatkowe Izby Skarbowej w Bydgoszczy „Wybrane zagadnienia z zakresu postępowań w przedmiocie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów z nieujawnionych źródeł” – 24 - 26 marca 2010 r. Jastrzębia Góra,
- Konferencja poświęcona zagadnieniom ustawy o gospodarce nieruchomościami – 12 -13 maja 2010 r. Jabłonno,
- Konferencja sędziów Izby Gospodarczej NSA oraz sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych – 12 -14 maja 2010 r. Siedlisko Morena k/Ełku,
- Ogólnopolska Konferencja szkoleniowa sędziów orzekających w wojewódzkich sądach administracyjnych – 7 - 9 czerwca 2010 r. Kazimierz Dolny n/Wisłą,
- Konferencja poświęcona zagadnieniom delimitacji właściwości sądów administracyjnych oraz sądów powszechnych PAN - 29 września 2010 r. Warszawa,
- Ogólnopolska Konferencja Szkoleniowa Sędziów Sądów Administracyjnych – 11 - 14 października 2010 r. Mierzęcin,
- Konferencja „Sędzia sądu administracyjnego a idea prawa. Prezentacja wyników sondażowych” - 20 października 2010 r. NSA Warszawa,
- Konferencja sędziów Izby Finansowej NSA z udziałem sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych – 26 - 28 października 2010 r. Ostróda,
- Seminarium Izby Skarbowej w Bydgoszczy „Postępowanie egzekucyjne – praktyka oraz orzecznictwo sądów administracyjnych” - 3 - 5 listopada 2010r. Jastrzębia Góra,

- Narada poświęcona zagadnieniom zaległości i nieuzasadnionej zwłoki w postępowaniu sądowoadministracyjnym - 18 listopada 2010 r. BO NSA Warszawa.

3. Wydział Informacji Sądowej

W 2010 r. Wydział Informacji Sądowej WSA w Bydgoszczy odnotował wpływ jedynie 8 wniosków o udostępnienie informacji publicznej, przy czym nie odnotowano wpływu wniosków o udostępnienie orzeczeń tut. Sądu. Przytoczone dane wskazują na coroczny spadek ilości wniosków o udostępnienie informacji publicznej co zapewne należy wiązać z upowszechnieniem wiedzy o utworzeniu centralnej bazy orzeczeń sądów administracyjnych.

Ponadto Wydział Informacji Sądowej tut. Sądu dokonał anonimizacji i zatwierdzenia wszystkich wprowadzonych do systemu OSO orzeczeń kończących postępowanie, które podlegały uzasadnieniu, wydanych przez WSA w Bydgoszczy od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia wejścia w życie zarządzenia Nr 9 Prezesa NSA (tj. do dnia 30 września 2007 r.).

Na ogólną liczbę 5877 zanonimizowanych orzeczeń o których mowa wyżej, złożyło się 2364 orzeczeń z Wydziału I oraz 3513 orzeczeń z Wydziału II.

W opisywanym okresie odnotowano spadek wpływu spraw – 27 pism, dotyczących petycji skarg i wniosków rozpatrywanych i załatwianych w trybie działu VIII Kpa, w stosunku do lat wcześniejszych (w 2007 roku wpłynęło 51 pism, w 2008 roku – 48 pism, w 2009 roku – 32 pisma).

W związku z zawartymi wnioskami procesowymi - 4 pisma i treścią wskazującą na cechy środka odwoławczego - 5 pism, przekazano do załatwienia wydziałom orzeczniczym, ponadto 5 pism ze względu na właściwość przesłano do załatwienia innym organom i sądom.

Wnioskodawcy kierując pisma do Prezesa WSA w Bydgoszczy wskazywali między innymi na uchybienia w zakresie procedury sądowoadministracyjnej bądź kierowali prośby o zmianę wadliwych zdaniem stron, rozstrzygnięć Sądu. Jednakże w żadnej ze spraw nie potwierdziły się formułowane w ramach skarg i wniosków zarzuty dotyczące działalności sądownictwa administracyjnego.

Wszystkie sprawy rozpatrywane w trybie działu VIII kpa załatwiane były niezwłocznie.

Ruch spraw z zakresu petycji, skarg i wniosków w 2010 r. ilustruje tabela zamieszczona poniżej.

		Rodzaj spraw			
		ogółem wszystkie sprawy w wydziale	sprawy załatwiane bezpośrednio w wydziale		sprawy przekazane przez wydział do załatwienia według właściwości
			sprawy dotyczące działalności sądów administracyjnych	sprawy dotyczące działalności innych podmiotów	
pozostało do załatwienia spraw z 2009 r.		0	0	0	
wpływ w 2010 r.	pisma pierwotne (zarejestrowane pod nowym numerem, ilość zgodna z ilością spraw w spisie)	26	10	2	14
	pisma ponowne (dołączane do sprawy z nadanym już numerem, przy piśmie pierwotnym)	1	1		0
	razem pism do załatwienia w 2010 r.	27	11	2	14
ilość spraw do załatwienia w 2010 r. (pozostałość + pisma pierwotne)		26	10	2	14
załatwiono spraw w 2010 r.		26	10	2	14
pozostało do załatwienia spraw w 2011 r.		0	0	0	0

ROZDZIAŁ VII DANE TELEADRESOWE

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy

Jana Kazimierza 5

85-035 Bydgoszcz

tel. centrala: 0-52 3762419

Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik

e-mail: Prezes@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Sekretariat Prezesa:

Julita Petr

tel.: 0-52 3762414

fax.: 0-52 3762462

e-mail: sekretariat@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Dyrektor Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Krystyna Pełowska

tel.: 0-52 3762411

fax: 0-52 3762452

e-mail: administracja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Audytór Wewnętrzny Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Urszula Riegel

tel.: 0-52 3762470

e-mail: audytor@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Wydział Informacji Sądowej

Przewodniczący Wydziału - Rzecznik Prasowy:

Sędzia WSA Teresa Liwacz

tel.: 0-52 3762403

Kierownik Sekretariatu Wydziału Informacji Sądowej:

Miłosława Kubis-Greń

tel.: 0-52 3762421

fax: 0-52 3762464

e-mail: informacja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Informacja o sprawach w toku

Informacja o właściwości sądu oraz wnioski dotyczące działalności sądu:

tel.: 0-52 3762406, 3762421

fax: 0-52 3762464

e-mail: informacja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Biblioteka:

tel.: 0-52 3762414

fax: 0-52 3762462

e-mail: biblioteka@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Informatycy:

Przemysław Świerzyński

tel.: 0-52 3762420

Norbert Sikorski

tel.: 0-52 3762422

e-mail: informatyk@wsa.bydgoszcz.gov.pl

I Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Prezes Sądu Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik

tel.: 0-52 3762418

Zastępca Przewodniczącego Wydziału:

Sędzia WSA Izabela Najda-Ossowska

tel.: 0-52 3762499

Kierownik Sekretariatu Wydziału I:

Beata Banachowicz

tel.: 0-52 3762418

fax: 0-52 3762445

e-mail: wydzial.pierwszy@wsa.bydgoszcz.gov.pl

II Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Wiceprezes Sądu Sędzia WSA Jerzy Bortkiewicz

tel.: 0-52 37624495

Kierownik Sekretariatu Wydziału II:

Małgorzata Kraus

tel.: 0-52 3762417

fax: 0-52 3762473

e-mail: wydzial.drugi@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Oddział Spraw Ogólnych i Osobowych i Administracyjno - Gospodarczy

Kierownik Oddziału:

Elżbieta Obrębska

tel.: 0-52 3762408

fax: 0-52 3762425

e-mail: administracja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Archiwum:

Kierownik Archiwum

Karolina Bonczkowska

tel.: 0-52 3762495

tel.: 0-52 3762490

Oddział Finansowo-Budżetowy

Główny Księgowy:

Beata Knorps

tel.: 0-52 3762415

fax: 0-52 3762509

e-mail: ksiegowosc@wsa.bydgoszcz.gov.pl

ROZDZIAŁ VII TABELLE

1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2010 r.

Sprawy SA

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	172	1076	1100	897	203	148
II Wydział	181	1546	1441	1003	438	286
Razem	353	2622	2541	1900	641	434

Sprawy SAB

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	0	4	2	1	1	2
II Wydział	7	68	61	18	43	14
Razem	7	72	63	19	44	16

Sprawy SO

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	0	12	12	-	12	0
II Wydział	2	19	16	-	16	5
Razem	2	31	28	-	28	5

Ogółem	362	2725	2632	1919	713	455
--------	-----	------	------	------	-----	-----

2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2010

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	193	7,36
2	603	Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i Innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa	83	3,16
3	604	Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych	110	4,19
4	605	Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego. Imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty	47	1,79
5	606	Sprawy z zakresu geologii i górnictwa	1	0,04
6	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	36	1,37
7	609	Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę	5	0,19
8	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	647	24,67
9	612	Sprawy geodezji i kartografii	9	0,34
10	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	70	2,67
11	614	Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczorozwojowa i archiwa	45	1,72
12	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	241	9,19
13	616	Rolnictwo i leśnictwo, w tym gospodarowanie nieruchomościami rolnymi i leśnymi, ochrona gruntów rolnych i leśnych, gospodarka łowiecka, rybołówstwo oraz weterynaria, ochrona zwierząt	9	0,34
14	617	Uprawnienia do wykonywania określonych czynności i zajęć	1	0,04
15	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	29	1,11
16	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	160	6,10

17	620	Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego	33	1,26
18	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	26	0,99
19	624	Powszechny obowiązek obrony kraju	1	0,04
20	626	Ustrój samorządu terytorialnego, w tym referendum gminne	14	0,53
21	629	Sprawy mienia przejętego z naruszeniem prawa	1	0,04
22	630	Obrót towarami z zagranicą, należności celne I ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na polski obszar celny	175	6,67
23	632	Pomoc społeczna	232	8,85
24	633	Zatrudnienie i sprawy bezrobocia	42	1,6
25	634	Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej	132	5,03
26	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	21	0,8
27	648	Sprawy z zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	5	0,19
28	652	Sprawy ubezpieczeń zdrowotnych	1	0,04
29	653	Środki publiczne nie objęte Innymi symbolami	126	4,8
30	655	Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych	127	4,84

3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2010

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	11	15,28
2	603	Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, kolej, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa	2	2,78
3	605	Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego, imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty	1	1,39
4	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	2	2,78
5	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	4	5,55
6	612	Sprawy geodezji i kartografii	3	4,17
7	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	2	2,78
8	614	Óswiata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczorozwojowa i archiwa	3	4,17
9	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	5	6,94
10	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	2	2,78
11	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	1	1,39
12	620	Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego	4	5,55
13	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	1	1,39
14	631	Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuchowymi	2	2,78
15	632	Pomoc społeczna	6	8,33
16	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	10	13,89
17	648	Sprawy i zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	9	12,5
18	652	Sprawy ubezpieczeń zdrowotnych	4	5,55

4. Inne niż wykazane w dziale 1 i 2 sprawy rozpatrywane na podstawie przepisów Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w tym między innymi dla wpisywania wniosków o przyznanie prawa pomocy składanych przed wypłynięciem skargi

L.p.	Rodzaj sprawy	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Z A Ł A T W I O N O						Pozostało na następny okres
				Łącznie	Wyłączono sędziego	Oddalono wniosek o wyłączenie sędziego	Wymierzono grzywnę	Oddalono wniosek o wymierzenie grzywny	W inny sposób	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Ogółem	2	31	28			3	1	6	5
	z wniosku o przyznanie prawa pomocy	1	18	18						1
	z wniosku o wymierzenie organowi grzywny (art. 55 § 1 p.p.s.a.)	1	7	4			3	1		4
	z wniosku o wyłączenie sędziego									
	inne		6	6					6	

5. Terminowość załatwiania spraw

L.p.	Rodzaj sprawy	Od daty wpływu sprawy w danym lub poprzednim okresie sprawozdawczym do jej załatwienia upłynął okres							
		razem (3-9)	do 2 miesięcy	powyżej 2 miesięcy do 3 miesięcy	powyżej 3 miesięcy do 4 miesięcy	powyżej 4 miesięcy do 6 miesięcy	powyżej 6 miesięcy do 12 miesięcy	powyżej 12 miesięcy do 24 miesięcy	powyżej 24 miesięcy
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	SA	2541	1582	498	188	190	78	5	-
2	SAB	63	26	16	8	11	2	-	-

6. Wpływ skarg kasacyjnych

Lp.	Rodzaj sprawy	Wpłynęło	Odrzucono skargę kasacyjną	Przekazano do NSA
	1	2	3	4
1	SA	493	42	395
2	SAB	10	1	1
3	SO	-	-	-

7. Sprawy zawieszone

		Ilość spraw, w których postępowanie sądowe zawieszono	Ilość spraw zakreslonych na podstawie § 61 zarządzenia Nr 11 Prezesa NSA z dnia 27 listopada 2003 r.
	1	2	3
1	SA	35	37
2	SAB	-	-
3	SO	-	-

8. Wpływ i sposób załatwienia skarg na akty i czynności poszczególnych organów

Lp.	Nazwa organu	Wpływ	Załatwiono wyrokiem		% udział skarg uwzględnionych	
			Ogółem	Uwzględniono	w ogóle skarg na akty i czynności danego organu załatwionych wyrokiem	w ogóle spraw załatwionych wyrokiem
1	Kierownik Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych	132	88	5	5,68	0,28
2	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bydgoszczy	263	170	49	28,82	2,72
3	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Toruniu	230	179	61	34,08	3,38
4	Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Włocławku	290	137	49	35,77	2,72
5	terenowe organy administracji rządowej – woj. kujawsko - pomorskie	531	395	165	41,77	9,16
6	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy	459	370	65	17,57	3,61
7	Minister Finansów	105	101	61	60,4	3,38
8	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy	3	-	-	-	-
9	Dyrektor Izby Celnej w Toruniu	253	186	30	16,13	1,66
10	Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	61	55	29	52,73	1,61
10	inne organy	221	121	55	45,45	3,05